Universitatea
Ştefan cel Mare
Suceava

Facultatea de Ştiinţe Economice,
Administraţie şi Afaceri

TEZĂ DE DOCTORAT

DOMENIUL: CONTABILITATE

DEZVOLTAREA UNUI MODEL INTEGRAT DE APLICARE A IFRS 15 - VENITURI DIN CONTRACTELE CU CLIENŢII

COORDONATORI ŞTIINŢIFICI:
Prof. univ. dr. Veronica GROSU
Conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA

DOCTORAND:
Nicolai JIERI

Suceava, 2023

www.usv.ro

UNIVERSITATEA „ȘTEFAN CEL MARE” DIN SUCEAVA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL DE DOCTORAT: CONTABILITATE

TEZĂ DE DOCTORAT

DEZVOLTAREA UNUI MODEL INTEGRAT DE APLICARE A IFRS 15 - VENITURI DIN CONTRACTELE CU CLIENȚII

COORDONATORI ȘTIINȚIFICI:
Prof. Univ. Dr. Veronica GROSU
Conf. Univ. Dr. Svetlana MIHAILA

DOCTORAND:
Nicolai JIERI

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Lista abrevierilor, figurilor, graficelor şi tabelelor 6

CUVINTE CHEIE 9

INTRODUCERE 11

Motivaţia, scopul şi importanţa cercetării 13

Obiectivele cercetării 14

Metodologia cercetării 15

CAPITOLUL 1. EVOLUŢIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ŞI UTILITATEA GLOBALIZĂRII SITUAŢIILOR FINANCIARE 17

1.1. Premisele de elaborare a unui cadru unic de raportare şi bazele componentei IFRS 17

1.1.1. Prezentare generală a conţinutului Cadrului Conceptual 17

1.1.2. O abordare critică în ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale 20

1.1.3. Principiul contabilităţii de angajamente aplicat din perspectiva cadrului conceptual 23

1.1.4. Direcţii de dezvoltare a metodelor de evaluare a elementelor patrimoniale 26

1.2. Evoluţia cadrului de raportare conform IFRS 30

1.2.1. Evenimentele majore la nivelul organizaţiilor cu implicaţii în sfera IFRS 31

1.2.2. Activitatea Fundaţiei IFRS în anul 2021 şi principalele obiective pentru anul 2022 40

1.3. Eficienţa aplicării IFRS-urilor în Republica Moldova şi România, în condiţiile actuale ale economiei de piaţă 45

1.4. Concluzii preliminare 50

CAPITOLUL 2. PARTICULARITĂŢI PRIVIND IMPLEMENTAREA ŞI EFECTELE IFRS 15 ASUPRA RAPORTĂRII FINANCIARE ÎN DIVERSE SECTOARE DE ACTIVITATE 51

2.1. Reforma standardizării veniturilor în contextul IFRS 15 51

2.2. Descrierea principalelor caracteristici ale modelului „5-step" promovat de IFRS 15 60

2.3. Fundamentul cercetării empirice în context internaţional privind evaluarea impactului IFRS 15 asupra diferitelor sectoare de activitate 68

2.4. Concluzii preliminare 77

CAPITOLUL 3. DETALIEREA PROCESULUI DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂŢILOR ECONOMICE 79

3.1. Identificarea contractelor cu clienţii şi parcurgerea clauzelor de încetare şi/sau modificare a contractelor 79

3.2. Definirea obligaţiei de performanţă conform IFRS 15 86

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Detalierea componentelor prețului de tranzacție ca element obligatoriu în contractele cu clienții 92

3.3.1. Determinarea prețului de tranzacție conform IFRS 15 92

3.3.2. Identificarea problemelor privind discount-urile în determinarea prețului de tranzacție 97

3.4. Alocarea prețului de tranzacție în raport cu obligația de performanță 105

3.5. Recunoașterea veniturilor generate din contractele cu clienții 110

3.6. Concluzii preliminare 117

CAPITOLUL 4. IDENTIFICAREA PROCEDURILOR DE CONTROL ÎN VEDEREA ASIGURĂRII CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15 119

4.1. Evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile entității 119

4.2. Identificarea și alocarea procedurilor privind diminuarea riscurilor identificate . 129

4.3. Raportarea veniturilor în situațiile financiare 130

4.3.1. Dezagregarea veniturilor ca metodă de raportare a acestora 131

4.3.2. Obligativitatea prezentării modificărilor clauzelor contractuale și erorile comune în prezentarea veniturilor conform IFRS 15 134

4.4. Aspecte problematice privind aplicarea IFRS 15 136

4.4.1. Tratamentul returilor și a garanțiilor în conformitate cu IFRS 15 143

4.4.2. Conceptul de principal versus agent în contextul IFRS 15 147

4.4.3. Diversitatea opțiunilor prezente în relația vânzător- client din perspectiva IFRS 15 152

4.5. Efectuarea testelor de control privind recunoașterea veniturilor 157

4.6. Definirea KPI-lor specifici departamentului financiar, privind conformitatea recunoașterii veniturilor cu IFRS 15 171

4.7. Concluzii intermediare 173

CAPITOLUL 5. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ 175

5.1. Importanța, scopul și obiectivele cercetării empirice 175

5.2. Factorii cheie în aplicarea IFRS 15 în raport cu sectorul de activitate 179

5.2.1. Sectorul bancar 179

5.2.2. Sectorul servicii IT și consultanță IT 180

5.2.3. Sectorul alimentar 181

5.2.4. Sectorul telecomunicațiilor 182

5.2.5. Sectorul construcțiilor 183

5.3. Metodologia cercetării 187

5.3.1. Caracteristicile eșantionului și structura chestionarului 188

5.3.2. Conceptualizarea modelului teoretic de evaluare a impactului IFRS 15 190

5.4. Analiza datelor și rezultatele obținute 193

Scanned with OKEN Scanner

5.4.1. Analiza rezultatelor obținute pe baza de chestionar 193
5.4.2. Analiza rezultatelor obținute pe baza de sondaj 196
5.4.3. Evaluarea impactului implementării standardului IFRS 15 pe sectoare de activitate și dezvoltarea unui model integrat de aplicare 200
5.5. Concluziile cercetării empirice 204
CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE 209
BIBLIOGRAFIE 217
ANEXE 237

Scanned with OKEN Scanner

Lista abrevierilor, figurilor, graficelor şi tabelelor

A. Lista abrevierilor

ACCA	Asociaţia contabililor experţi
ASAF	Forumul Consultativ pentru Standarde de Contabilitate
ASC	Codificarea standardelor contabile
BS	Bilanţ
CDSB	Bordul de prezentare a standardelor climatice
COP26	Summit-ul privind schimbările climatice
ERP	Planificarea resurselor entităţii
ESEF	Formatul electronic unic european
ESMA	Asociaţia europeană de marketing şi vânzări
FASB	Standarde de bord pentru contabilitatea financiară
IAA	Asociaţia Actuarială Internaţională
IASB	Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate Financiară
IAS/IFRS	Standardele Internaţionale de Contabilitate/ Standardele Internaţionale de Raportare financiară
IASC	Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate
IFAC	Federaţia Internaţională a Contabililor
IFASS	Forumul Internaţional al Stabilitorilor de Standarde de Contabilitate
IFRIC	Comitetul pentru emiterea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară
IIRC	Consiliul Internaţional de Raportare Integrată
IMM	Entităţi mici şi mijlocii
Ind AS	Standardele indiene de contabilitate
IOSCO	Organizaţiei Internaţionale a Comisiilor de Valori Mobiliare
ISSB	Comitetului pentru Standarde Internaţionale de Sustenabilitate
IVSC	Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Evaluare
KPI	Indicatori cheie de performanţă
OMFP	Ordinul Ministerului Finanţelor Publice
PI	Proprietate intelectuală
PL	Contul de profit şi pierdere
PO	Obligaţii de performanţă
SaaS	Software ca serviciu
SEC	Comisia de valori mobiliare
SFR	Stresul financiar recuperat
SNC	Standardele Naţionale de Contabilitate
SOX	Legea Sarbanes-Oxley
TCFD	Grupul operativ al Comitetului pentru Stabilitate Financiară privind divulgările financiare legate de climă
TRWG	Grupul de lucru pentru pregătirea tehnică
TVA	Taxa pe valoare adăugată
UE	Uniunea Europeană
UM	Unităţi monetare
US GAAP	Principiile general acceptate din SUA
WEF	Forumul economic mondial

Scanned with OKEN Scanner

B. Lista figurilor

Figura nr. 1.1: Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS®.....30
Figura nr. 1.2: Atribute calitative a informațiilor financiare în raport cu aplicarea noilor IFRS.....38
Figura nr. 1.3: Avantajele principale privind implementarea IFRS în Republica Moldova și România. 44
Figura nr. 1.4: Stabilirea unor domenii de armonizare contabilă pentru entități.....47
Figura nr. 2.1: Modelul „5-step" pentru satisfacerea cerințelor de bază ale IFRS 15 56
Figura nr. 3.1: Prezentarea criteriilor de diferențiere a obligației de performanță 84
Figura nr. 3.2: Principalele criterii privind obligația unei singure performanțe în cadrul unui contract 89
Figura nr. 3.3: Structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție.....91
Figura nr. 3.4: Principalele tipuri de discount-uri cu impact asupra prețului de tranzacție.....96
Figura nr. 3.5: Principii de alocare a prețului de tranzacție.....103
Figura nr. 4.1: Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității.....125
Figura nr. 4.2: Set de proceduri în vederea diminuării riscurilor.....127
Figura nr. 4.3: Elemente de bază în raportarea veniturilor 129
Figura nr. 4.4: Criterii privind prezentarea veniturilor în situațiile financiare 130
Figura nr. 4.5: Aspecte problematice în dezvăluirea veniturilor conform IFRS 15 135
Figura nr. 4.6: Distingerea între o garanție de asigurare și o garanție de tip serviciu 144
Figura nr. 4.4.2: Evaluarea noțiunii de control.....146
Figura nr. 4.7: Elemente ale controlului intern în gestiunea financiară.....157
Figura nr. 5.1: Prezentarea corelației de aplicabilitatea a IFRS 9 și IFRS 15 în sectorul bancar.....177
Figura nr. 5.2: Algoritm pentru recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15.....186
Figura nr. 5.3: Modelul "Bitriangular" privind corelația input-output de resurse.....189
Figura nr. 5.4: Reprezentarea grafica a modelului integrat de utilizare a IFRS 15 pe principalele domenii de activitate 202

C. Lista graficelor

Grafic nr. 5.1: Evoluția numărului publicațiilor științifice și interesul acestora cu privire la topicul „IFRS" în perioada 2015-2023.....176
Grafic nr. 5.2: Statistica primelor 10 domenii de publicare clasificate pe categorii.....176
Grafic nr. 5.3: Ponderea respondenților în funcție de industria entităților în care activează și a entităților auditate.....192
Grafic nr. 5.4: Prezentarea nivelului de interpretare și incertitudine a IFRS 15 în viziunea auditorilor.....195
Grafic nr. 5.5: Prezentarea nivelului de discreție și manipulare a veniturilor prin prisma IFRS 15.....197
Grafic nr. 5.6: Prezentarea nivelului de control intern asupra veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15.....197

D. Lista tabelelor

Tabel nr. 2.1: Repere istorice în evoluția standardului IFRS 15.....56
Tabel nr. 2.2. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității.....55
Tabel nr. 2.3: Caracteristici comparative între IFRS 15 și IAS 18 58
Tabel nr. 2.4: Abordări comparative ale politicilor contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții în raport cu modelul „5-step".....62
Tabel nr. 2.5: Sinteza principalelor studii de impact asupra domeniului cercetării.....68
Tabel nr. 3.1: Exemplificarea situațiilor privind obligațiile de performanță oferite de IFRS 15.....88
Tabel nr. 3.2: Elemente privind obligațiile de performanță.....99
Tabel nr. 3.3: Exemplificarea criteriilor de recunoaștere a veniturilor.....111
Tabel nr. 4.1: Evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15.....1242

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 4.2: Matricea de recunoaştere a veniturilor în raport cu modelul „5-step”.....125
Tabel nr. 4.3: Dezvăluirea veniturilor în situaţiile financiare ale entităţii ALFA SA.....131
Tabel nr. 4.4: Repere privind stabilirea drepturilor generate de contractele cu clienţii din perspectiva IFRS 15 152
Tabel nr. 4.5: Obiectivele controlului intern.....156
Tabel nr. 4.6: Proceduri comune de control.....158
Tabel nr. 4.7: Controale interne privind conformitatea veniturilor în contabilitate din vânzarea echipamentelor mobile în industria de Telecomunicaţii.....159
Tabel nr. 5.1: Structura intrebărilor chestionarului.....188
Tabel nr. 5.2: Corelaţii statistice rezultate în urma interpretării pe domenii de activitate a răspunsurilor la chestionar.....199
Tabel nr. 5.3: Descrierea Modelului integrat de utilizare a IFRS 15 200
Tabel nr. 5.4: Model integrat de utilizare a IFRS 15 - Sumar.....200
Tabel nr. 5.5: Testul ANOVA pentru modelul integrat de utilizare a IFRS 15 201
Tabel nr. 5.6: Coeficienţii de corelaţie (Coefficients).....201

Scanned with OKEN Scanner

CUVINTE CHEIE

Cuvintele cheie utilizate în elaborarea tezei cu titlul: ***"Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 - Venituri din contractele cu clienții"*** sunt următoarele: *venituri, contracte cu clienții, IFRS 15, raportare integrată, sustenabilitate, informații financiar-contabile, informații nefinanciare, părți interesate, raportare financiară, norme de reglementare, organisme internaționale de reglementare, Cadru General, Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), obligație de performanță, prețul tranzacției, discount, contraprestație, criterii de recunoaștere, obligații distincte, tranziție, situații financiare, dezvăluiri, control intern, auditori externi, directori financiari, indicatori de performanță, sectoare de activitate, țări emergente, chestionar, sondaj, model integrat, metode statistice, SPSS, matricea de recunoaștere a venturilor, chei de corelare, zone de risc, lista de verificare, riscuri de eroare, transparență, comparabilitate, asimetrie informațională.*

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE

Implementarea Standardele Internaţionale de Raportare financiară (IAS/IFRS) în ţările cu economie emergentă reprezintă o soluţie şi un răspuns oferit de entităţile care sunt responsabile de aplicarea acestor norme atât la cerinţele şi nevoile companiilor raportoare, cât şi ale tuturor categoriilor de stakeholderi. Procesul de globalizare economică şi implicit de internaţionalizare a companiilor a condus la dezvoltarea relaţiilor interstatale din perspectiva evoluţiei companiilor transnaţionale. În consecinţă, a apărut necesitatea trecerii la o standardizare comună şi la promovarea şi consolidarea unui limbaj economico-financiar unitar. Pe lângă un fenomen firesc în ceea ce priveşte alinierea companiilor la IFRS, care este difuzat în tot mai multe ţări pentru a menţine un sentiment de competitivitate pe pieţele internaţionale. În ţările emergente, a fost nevoie să se îmbunătăţească sistemul contabil. IFRS-urile au fost considerate ca având cel mai acceptabil referenţial. Considerăm că, în ceea ce priveşte economiile emergente, atât Banca Mondială, cât şi Fondul Monetar au avut o influenţă puternică asupra procesului de implementare a IAS/IFRS.

Armonizarea contabilă a devenit o necesitate impusă în primul rând de cerinţele şi nevoile părţilor interesate. Astfel, unul dintre cele mai actuale şi semnificative subiecte, atunci când vorbim despre entităţile care utilizează IFRS se referă la implementarea IFRS 15 "Veniturile din contractele cu clienţii". Începând cu data de 18 noiembrie 2016, prin Regulamentul (UE) nr. 1905/2016 a fost adoptat IFRS 15, entităţile sunt obligate să aplice acest standard în situaţiile financiare ale exerciţiilor financiare care încep la 1 ianuarie 2018 sau de la o dată ulterioară. Practic, IFRS 15 aduce modificări atât contabile, cât şi juridice în ceea ce priveşte semnarea contractelor cu clienţii, respectiv obligă entităţile să precizeze pentru fiecare obligaţie de prestaţie dacă controlul este transferat în timp util sau la un anumit moment.[1]

Veniturile reprezintă un indicator important în situaţiile financiare ale entităţilor comerciale. Într-un sondaj efectuat în rândul a 400 de directori financiari, veniturile au fost clasate ca fiind al doilea cel mai important indicator, după profit.[2] În plus, veniturile au fost implicate în mod repetat într-o serie de cazuri de fraudă. Celebrul scandal Enron este un exemplu al modului în care entităţile folosesc tehnicile de contabilizare a veniturilor pentru a manipula cifrele de venituri în avantajul lor. Un exemplu mai recent este scandalul Tesco din 2014. S-a aflat că societatea a supraestimat profiturile pentru primele şase luni din 2014 cu 250 de milioane de lire sterline, deoarece [...]. se presupune că s-a datorat recunoaşterii accelerate a veniturilor şi întârzierii acumulării cheltuielilor.[3] Aceste exemple evidenţiază importanţa veniturilor şi importanţa unor reguli solide de contabilizare a veniturilor pentru a preveni manipularea. Din punct de vedere istoric, standardele de contabilitate au fost stabilite la nivel naţional. Cu toate acestea, globalizarea crescândă a pieţelor necesită o convergenţă a principiilor contabile pentru a alinia practicile contabile. Preşedintele Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB), Hoogervorst, a remarcat că "pieţele financiare interconectate de astăzi necesită principii contabile coerente". Motivul este acela că o raportare coerentă între societăţile situate în ţări diferite este importantă şi le face mai comparabile pentru investitorii care caută diferite oportunităţi de investiţii la nivel global. De

[1] BDO, IFRS in practice 2019 – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: transition, 2019. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15_TRANSITION_screen.aspx (Accesat: 20 Septembrie, 2020)

[2] Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S., The economic implications of corporate financial reporting. Journal of Accounting and Economics, 2005, 40(1), 3- 73.

[3] Persiani, G., Tesco scandal - Financial Reporting. 2017, Disponibil la: https://www.researchgate.net/publication/319979994_Tesco_scandal_-_Financial_Reporting (Accesat: 20 Septembrie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

asemenea, va facilita raportarea financiară a companiilor multinaționale. Organismele internaționale de stabilire a standardelor de contabilitate, precum IASB și Standarde de bord pentru contabilitatea financiară (FASB), joacă un rol important în această sarcină. Situațiile financiare sunt parte integrantă a unei economii de piață moderne. Atât persoanele fizice, cât și profesioniștii au nevoie de rapoarte financiare pentru a lua decizii de investiții, iar creditorii și debitorii au nevoie de acestea pentru a evalua dacă pot împrumuta sau nu o societate. Deoarece situațiile financiare au numeroase părți interesate și dependențe, calitatea lor este crucială. Hoogervorst afirmă: "Informațiile financiare de calitate reprezintă sufletul unei economii de piață. Dacă calitatea sângelui este slabă, organismul se oprește și pacientul moare. Același lucru este valabil și pentru raportarea financiară. Dacă investitorii nu au încredere în cifre, pieţele financiare nu pot funcționa. Pentru o economie de piață, aceasta este o veste foarte proastă. Pentru o economie de piață, acestea sunt bunuri publice necesar.[4] Cadrul conceptual al IASB oferă un cadru pentru evaluarea și obținerea calității pe baza a șase atribute ale calității. În plus, de-a lungul anilor au fost realizate mai multe studii privind măsurarea calității contabile, ceea ce confirmă și mai mult relevanța acesteia. Având în vedere importanța veniturilor, este clar cum pot fi evaluate și recunoscute veniturile pentru a atinge un nivel ridicat de calitate contabilă. În 2002, IASB și FASB au inițiat un proiect comun pentru a elabora un nou standard de recunoaștere a veniturilor bazat pe principii comune pentru societățile care raportează în conformitate cu IFRS și US GAAP. Ca rezultat al acestui proiect, IFRS 15 a fost publicat în 2014. Acest standard înlocuiește standardele existente de recunoaștere a veniturilor IAS 18 Venituri și IAS 11 Contracte de construcții și interpretările aferente privind recunoașterea veniturilor. Noul standard va reglementa contabilizarea veniturilor rezultate din activități obișnuite în toate sectoarele, cu excepția contractelor de leasing, a asigurărilor, a instrumentelor financiare și a schimburilor fără numerar între entități din același sector. Obiectivul acestei lucrări este de a investiga impactul IFRS 15 asupra calității contabilității în anumite sectoare de activitate. Studiul se bazează pe o abordare calitativă care utilizează opiniile atât ale elaboratorilor, cât și ale utilizatorilor, ale auditorilor și ale altor autorități de reglementare pentru a identifica impactul modificărilor dintre noul standard și cerințele actuale de recunoaștere a veniturilor.

IASB a fost înființat în 2001 pentru a emite și publica Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cunoscut în prezent sub numele de Fundația IFRS. Misiunea fundamentală a fundației este de a asigura transparența, responsabilitatea și eficiența pieţelor financiare; G20, Banca Mondială și Consiliul pentru Stabilitate Financiară sprijină activitatea Fundației IFRS. În prezent, IFRS sunt obligatorii în peste 140 de jurisdicții.[5] Deoarece IFRS sunt un actor global, este important ca toate societățile cotate la bursă din jurisdicțiile în care sunt obligatorii să respecte IFRS. Acest lucru creează o lume a afacerilor mai transparentă și mai comparabilă. În concluzie, IFRS 15 reprezintă un pas clar către o raportare financiară mai detaliată și mai transparentă: înainte de actualul standard, versiunea anterioară era mai mult un document de orientare, fără să ofere modalități specifice de gestionare a obligațiilor de performanță, a veniturilor, a proceselor și a raportării. IFRS 15 necesită o cantitate semnificativă de pregătire și cercetare înainte de implementare, iar entitățile trebuie să se pregătească în mod adecvat pentru aceste schimbări. Pentru ca angajații să înțeleagă pe deplin acest nou standard, o bună pregătire este vitală. Nimeni nu poate înțelege acest standard fără o pregătire adecvată și substanțială. Doar timpul va spune dacă IFRS 15 își poate îndeplini potențialul de a aduce

[4] André, P. Filip, A., & Paugam, L., The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2014, *42*(3-4), 482-514. DOI:10.1111/jbfa.12105

[5] Ciobanu, L., Înființarea Consiliului pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate, un pas înainte în definirea indicilor ESG, Ernst & Young 9 Decembrie 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/ro_ro/sustainability/infiintarea-consiliului-pentru-standarde-internationale-de-suste (Accesat: 20 Septembrie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

mai multă eficienţă şi acurateţe în lumea afacerilor, aşa cum speră IASB. Ceea ce este clar în legătură cu IFRS 15 este că standardul va oferi o transparenţă şi mai mare în gestionarea şi contabilizarea contractelor cu clienţii.

Sistemul de raportare IFRS este cel mai modern şi cel mai utilizat pe scară largă din lume, iar G20 şi alte organizaţii internaţionale majore, precum şi multe guverne, asociaţii de afaceri, investitori şi membri ai profesiei contabile din întreaga lume susţin obiectivul de a crea un standard de contabilitate global unic şi de înaltă calitate. Economia actuală depinde de comerţul transfrontalier şi de libera circulaţie a capitalului internaţional. Mai mult de o treime din totalul tranzacţiilor financiare se desfăşoară la nivel transfrontalier şi se aşteaptă ca acest număr să crească. Investitorii caută diversificarea şi oportunităţile de investiţii în întreaga lume, deoarece entităţile strâng capital, fac comerţ, operează la nivel internaţional şi au filiale în mai multe ţări. În trecut, o astfel de activitate transfrontalieră a fost complicată de faptul că fiecare ţară aderă la propriile standarde contabile. Aceste cerinţe contabile disparate adaugă adesea costuri, complexitate şi, în cele din urmă, riscuri, atât pentru societăţile care întocmesc situaţiile financiare, cât şi pentru investitori şi alte persoane care utilizează situaţiile financiare pentru a lua decizii economice. Aplicarea standardelor naţionale de contabilitate înseamnă că sumele raportate în situaţiile financiare pot fi calculate pe baze diferite. Pentru a rezolva aceste dificultăţi, trebuie examinate detaliile standardelor naţionale de contabilitate. Acest lucru se datorează faptului că mici diferenţe în ceea ce priveşte cerinţele pot avea un impact semnificativ asupra performanţei financiare şi a poziţiei financiare raportate de o societate. IFRS 15, pe de altă parte, este unul dintre cele mai recente standarde publicate şi se referă la unul dintre cele mai importante fluxuri dintr-o entitate - veniturile.

Motivaţia, scopul şi importanţa cercetării

Motivul pentru care am ales această tematică a fost dorinţa de a îmbunătăţi studiile actuale privind amploarea raportării conform IFRS, concentrându-ne atenţia pe particularităţile recunoaşterii veniturilor. Noutatea, dar şi complexitatea IFRS 15 reprezintă însuşi un bun motiv de cercetare atât din perspectiva utilităţii explorării, cât şi din necesitatea actualizării cunoştinţelor în domeniu. Totodată ne-am dorit să aflăm răspunsurile la o serie de întrebări, între care amintim: *Cum percep auditorii şi contabilii implementarea IFRS 15 în practică?; Care sunt principalele domenii de interpretare din cadrul IFRS 15 şi în ce măsură acestea implică un risc de manipulare?; Care este impactul probabil al IFRS 15 asupra situaţiilor financiare ale firmelor şi, prin urmare, asupra rentabilităţii şi performanţei acestora?*. Găsirea răspunsurilor la aceste întrebări reprezintă practic şi motivaţia cercetării empirice. De asemenea, motivul este conturat de actualizarea informaţiilor privind utilitatea raportării conform IFRS, şi într-un segment mai amplu reforma standardizării veniturilor din perspectiva financiar-contabilă utilizând cercetarea econometrică. Recunoaşterea veniturilor este un domeniu cu un grad de complexitate foarte ridicat, această realitate derivând din interesul utilizatorilor faţă de acest indicator, care poate sta la baza unor erori şi chiar a unor fraude în momentul reflectării. Dificultatea recunoaşterii veniturilor este bine cunoscută de practicieni, chiar şi atunci când principiile şi standardele sunt stabile, deoarece circumstanţele economice pot necesita noi experienţe, cunoştinţe adaptative şi flexibilitate. Aşadar, pe măsură ce are loc tranziţia la noul standard IFRS 15, reflectarea asupra modului de implementare a acestuia este mai critică ca niciodată.

Scopul lucrării - Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15- Venituri din contracte cu clienţii, constă în evaluarea impactului standardului IFRS 15 în diferite sectoare de activitate şi identificarea de soluţii cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiţii de stres financiar, în special în ţările cu economie emergentă. În vederea atingerii acestui scop, ne-am propus sistematizarea şi analiza celor mai relevante publicaţii existente în literatura de specialitate, dar şi a legislaţiei sau standardelor

Scanned with OKEN Scanner

contabile în vigoare, pentru a argumenta şi dovedi într-o manieră ştiinţifică necesitatea prezentării detaliate a informaţiilor privind veniturile în conformitate cu IFRS 15, pentru a spori trasabilitatea, transparenţa şi fiabilitatea situaţiilor financiare.

În ceea ce priveşte *actualitatea şi importanţa temei*, considerăm că aspectele invocate din perspectiva standardelor noi emise, în special IFRS 15 - recunoaşterii veniturilor din contractele cu clienţii, sunt de mare actualitate, acest fapt rezultând tocmai din implicaţiile pe care le pot avea IFRS 15 asupra situaţiilor financiare ale entitatilor şi, prin urmare, asupra rentabilităţii şi performanţei acestora. Veniturile pot părea un concept simplu, dar care fac obiectul unor discuţii ample. În practică, procesul de recunoaştere a veniturilor poate să nu fie simplu pentru multe tranzacţii şi există diverse opinii şi modele cu privire la modul optim de contabilizare a veniturilor în raportarea financiară. Ceea ce sporeşte şi mai mult dificultatea este creşterea modelelor de afaceri noi şi inovatoare în ultimii ani, pentru care standardele existente de recunoaştere a veniturilor se străduiesc să le ajungă din urmă. Standardele actuale de recunoaştere a veniturilor sunt criticate din mai multe motive. Una dintre ele este faptul că se bazează pe diferite modele de bază, în funcţie de tipul tranzacţiei. Contabilitatea veniturilor provenite din prestarea de servicii, în conformitate cu IAS 18 şi din contractele de construcţie conform IAS 11, se bazează pe activitatea subiacentă desfăşurată, în timp ce vânzarea de bunuri, în conformitate cu IAS 18, se bazează pe transferul de bunuri. Considerăm că IAS 18 nu oferă îndrumări suficiente cu privire la acordurile complexe şi cu elemente multiple, ceea ce a condus la tratamente contabile diferite în practică. Problema abordărilor şi tratamentelor contabile diferite este că entităţile pot recunoaşte veniturile în momente diferite şi la valori diferite pentru tranzacţii similare. Acest lucru este inoportun pentru utilizatorii situaţiilor financiare, care trebuie să evalueze performanţa şi valoarea entităţilor şi să compare entităţile. Având în vedere acest lucru, unul dintre motivele pentru care consiliile au iniţiat proiectul de recunoaştere a veniturilor a fost acela de a face convergenţă reglementările contabile într-un cadru solid pentru a îmbunătăţi contabilizarea veniturilor atât pentru cei care întocmesc situaţiilor financiare, cât şi pentru utilizatorii acestora. Pentru IFRS, acest lucru a dus la trecerea de la două standarde de recunoaştere a veniturilor şi mai multe abordări. la un standard, presupunând o abordare unică. Procesul de elaborare care a dus la noul standard a fost amplu şi s-a extins pe o perioadă de 12 ani, ceea ce indică faptul că a existat un număr mare de puncte de vedere şi aspecte diferite de luat în considerare.

Având în vedere cele menţionate mai sus, considerăm că *noutatea cercetării* constă în felul cum a fost abordat subiectul şi anume identificarea şi evaluarea celor mai afectate sectoare de activitate de apariţia standardului IFRS 15 din ţările cu economie emergentă.

Obiectivele cercetării

Considerăm că toate informaţiile, lucrările, studiile şi paginile pe care le-am lecturat, precum şi ideile şi întrebările care au apărut pe parcursul investigaţiei noastre ştiinţifice, au fost abordate în primul rând pentru a clarifica şi consolida obiectivele noastre de cercetare.

Deşi a fost dificil să ne poziţionăm într-o anumită nişă de cercetare din cauza varietăţii tematicii abordate dintr-o varietate de puncte de vedere, complexitatea şi numeroasele probleme care apar în domeniul raportării veniturilor pe baza de contact ne-au ajutat să ne conturăm clar ruta noastră de la început.

La fel ca în multe arii, domenii, globalizarea economică are un rol semnificativ în armonizarea contabilităţii. Evoluţia principiilor şi standardelor în domeniu reprezintă o premisă de cercetare, fapt prin care se accentuează contribuţia dezvoltării informaţionale.

Obiectivul principal al studiului nostru este de a găsi argumente ştiinţifice pertinente şi de a identifica noi metode pentru a confirma importanţa veniturilor din contractele cu clientii şi a periodizării acestora în aplicarea IFRS 15, metode în baza cărora se va stabili, de asemenea, corelaţii şi implicaţii în evaluarea efectelor reale pe care implementarea IFRS 15 le-a avut în

Scanned with OKEN Scanner

diferite sectoare de activitate. Astfel, din obiectivul principal, la nivel teoretic se desprind urmatoarele *obiective specifice*:

- *Obiectivul nr. 1:* Actualizarea informațiilor privind premisele organizării unui cadru de raportare unic la nivel global.
- *Obiectivul nr. 2:* Identificarea evoluțiilor cadrului de raportare conform IFRS, cât și realizările și obiectivele trasate ale cadrului conceptual.
- *Obiectivul nr. 3:* Analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS.
- *Obiectivul nr. 4:* Prezentarea axiomelor ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15.
- *Obiectivul nr. 5:* Valorificarea utilității modelului "5-step" promovat de IFRS 15.
- *Obiectivul nr. 6:* Evidențierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din țările cu economii emergente.
- *Obiectivul nr. 7:* Prezentarea segmentelor operaționale de complexitate majoră în cazul în care implementarea IFRS 15 poate crea dificultăți.
- *Obiectivul nr. 8:* Identificarea măsurilor de control și stabilirea indicatorilor calitativi de performanță din perspectiva practicienilor în legătură cu IFRS 15.
- *Obiectivul nr. 9:* Evaluarea riscurilor potențiale legate de recunoașterea veniturilor în contabilitate și identificarea controalelor și procedurilor de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil.

Aceste 9 obiective au fost atinse prin intermediul a celor 5 capitole ale tezei de doctorat intitulate *Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții"*, acestea fiind organizate într-o succesiune logică pentru a oferi consistență și valoare rezultatelor și pentru a asigura formularea unor concluzii solide din punct de vedere științific cu privire la domeniul cercetării.

Metodologia cercetării

Pentru realizarea obiectivelor am utilizat două metode de cercetare, cea bazată pe latura conceptuală a literaturii de specialitate, prin studierea lucrărilor științifice și sintetizarea informațiilor, dar și cea empirică prin intermediul căreia am apreciat gradul de aplicabilitate a IFRS 15 în industriile din țările cu economii emergente. Conceptele de deducție și inducție sunt adesea folosite pentru a descrie modul în care teoria și cercetarea este legată una de celălaltă. Studiile calitative sunt adesea asociate cu abordări inductive, deoarece implică studierea în profunzime a unui fenomen real prin colectarea de date calitative in încercarea de a crea teorie pe baza rezultatelor analizei acestor date. Această teză pleacă de la o abordare inductivă deoarece sunt colectate date din chestionare și alte documente scrise despre implementarea viitoare și actuală a IFRS 15 care stau la baza analizei și din care vom încerca să tragem concluzii generale. Cu toate acestea, conform mai multor autori ai literaturii de metodologie, cele două abordări nu se exclud reciproc și utilizarea unei combinații a celor două este foarte comună.[6] În consecință, la începutul analizei datelor colectate, teoria a fost folosită ca punct de plecare pentru a ajuta la înțelegerea datelor, care este o abordare deductivă. Pe parcursul analizei, însă, am fost atenți la orice variabilă nouă care a apărut din date, pentru a detecta consecințele neprevăzute ale IFRS 15, astfel am evitat ca punctul de plecare deductiv să ne facă să trecem cu vederea constatările interesante.

Prima etapa cu caracter teoretic a constat în documentarea și studierea unui număr semnificativ de referințe bibliografice relevante pentru tema noastră de cercetare, având drept obiectiv revizuirea literaturii de specialitate și sintetizarea opiniilor cercetătorilor, precum și

[6] Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A., *Research methods for business students*. Pearson education Limited, Edinburh Gate, Harlow, England, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

rezultatele studiilor publicate anterior în aceast domeniu de cercetare. Lucrările de specialitate utilizate se regăsesc sub formă de articole, cărți, volume de conferințe, teze de doctorat, surse legislative naționale, europene și internaționale, dar și a surselor web, accesând platforme precum Web of Science, Proquest, Google Scholar și site-uri ale principalelor organisme implicate în aria raportării conform IFRS. Cadrul teoretic al cercetării noastre a fost tratat din mai multe perspective, printre care raportarea financiară conform IFRS, conceptele de bază ale IFRS 15, aspecte problematice ale noului standard privind veniturile și evaluarea mediului de control intern cu specificarea veniturilor (aspecte care au fost dezbătute și analizate în capitolele 1, 2, 3 și 4).

Cea de-a doua etapă de analiză este reprezentată de *cercetarea empirică (capitolul 5)*, în care am utilizat un chestionar format din 30 de întrebări ca instrument de cercetare. Chestionarul a fost distribuit către 30 de entități din sectoarele considerate a fi cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15, și anume: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații. Selecția respondenților s-a realizat luând în calcul disponibilitatea acestora de a răspunde la chestionar, precum și în funcție de domeniul de activitate în care activează entitatea. Selecția țărilor de proveniență a entităților analizate a fost fundamentată în funcție de caracteristicile comune ale mediului de afaceri, culturii contabile, vecinătății teritoriale și nu în ultimul rând din rațiuni de accesibilitate și disponibilitate a respondenților. Considerăm că o combinare de metode de cercetare reprezintă o abordare rezonabilă având în vedere tematica analizată.

Rezultatele cercetarii se referă la proiectarea unui model replicabil de utilizare extinsă a IFRS 15 care va deservi tuturor domeniilor de activitate analizate. Acest subiect de actualitate este rezultatul implementării modelului adecvat în sine, precum și al unei evaluări precise și obiective a valorii profiturilor care provin din contractele cu clienții pentru toate acele categorii de entități care utilizează IFRS, indiferent a tipului de activitate sau de modelul de afaceri.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1. EVOLUȚIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ȘI UTILITATEA GLOBALIZĂRII SITUAȚIILOR FINANCIARE

Obiectivul capitolului 1 subliniază importanța raportării conform IFRS. Fiind un cadru de raportare relativ nou, dar cu o istorie indelungata, este esențial să se țină cont de actualizarea informațiilor și schimbărilor oferite de cadrul conceptual. Pentru a crea a corelație de evoluție, trebuie să privim retrospectiv la standardele care au existat dar și la actualele principiile și proiectele de standarde. Acest lucru va prmite mediul de afaceri să planifice resurse suficiente pentru adaptare și să evalueze în mod individual dacă vor fi afectate de anumite tranziții.

1.1. Premisele de elaborare a unui cadru unic de raportare și bazele componentei IFRS

Necesitatea unui set global de standarde de raportare financiară de calitate a fost evidentă încă de la începutul anilor 1970. Existența unor criterii de referință la nivel mondial face posibilă compararea directă a raportărilor financiare ale companiilor între țări și regiuni. Aceste standarde de înaltă calitate sporesc încrederea investitorilor prin îmbunătățirea comparabilității economice.[7]

De la începutul anului 2005, peisajul global al raportării financiare corporative s-a schimbat semnificativ. Un număr fără precedent de țări și companii din întreaga lume au adoptat IFRS ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare. Toate statele membre ale Uniunii Europene au adoptat IFRS-urile aprobate de UE pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale societăților cotate la bursă în jurisdicțiile lor respective. Beneficiile unui set comun de standarde de raportare financiară de înaltă calitate sunt foarte importante. Cu toate acestea, în funcție de situația economică generală, de cadrul de reglementare existent și de tradițiile în materie de raportare financiară ale unui anumit stat membru, punerea în aplicare a IFRS poate prezenta provocări considerabile. Aceste provocări practice se referă la coerența cadrului de reglementare, la gradul de pregătire al organismelor relevante, la capacitatea de punere în aplicare și la capacitatea tehnică.

1.1.1. Prezentare generală a conținutului Cadrului Conceptual

Punctul de pornire al Cadrului General Conceptual este de a aborda chestiunea fundamentală a ceea ce justifică întocmirea situațiile financiare. Principiul de bază constă în faptul că acestea sunt întocmite pentru a furniza informații financiare despre entitatea raportoare, si anume care sunt utile investitorilor, mediului corporativ și creditorilor existenți și potențiali în luarea deciziilor privind furnizarea de resurse entității. Prin urmare, acest lucru presupune că prezentul cadru trebuie să analizeze ce înseamnă informații utile. În esență, pentru ca informația să fie utilă, trebuie să se ia în considerare atât relevanța, respectiv capacitatea de a influența deciziile luate de utilizatori, cât și acuratețea prezentării acesteia, și anume să fie completă, neutră și lipsită de erori.[8] Utilitatea informațiilor este potențată dacă informațiile sunt,

[7] Ristea, M., Jianu, I., & Jianu, I., Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public. *Revista Transilvana de Stiinte Administrative*, 2010, 25(1), 169-192.

[8] Mihalache, S., Conservatorism și optimism în contabilitate: prudență versus valoare justă–partea a II-a, *CECCAR Business Magazine- Expertiza și auditul afacerilor*, 2016, (2), 5-11.

Scanned with OKEN Scanner

de asemenea, comparabile, verificabile, oportune şi uşor de înţeles[9]. În acest cadru se ia în considerare, de asemenea, natura entităţii raportoare. Conform prevederilor cadrului, sunt identificate trei elemente referitoare la situaţia poziţiei financiare, şi anume activele, pasivele şi capitalurile proprii, cât şi două elemente referitoare la contul de profit şi pierdere, adică veniturile şi cheltuielile. Definiţiile şi criteriile de recunoaştere pentru aceste elemente sunt foarte importante fiind discutate în detaliu mai jos.

Un activ este definit ca o resursă controlată de entitate ca urmare a evenimentelor trecutului şi din care se preconizează că beneficiile economice viitoare să revină entităţii. Activele sunt prezentate în situaţii financiare ca fiind imobilizate sau curente.[10] Ele pot fi intangibile/ necorporale, adică fără prezenţă fizică,iar printre exemple de active se numără imobilizările corporale, financiare, stocurile şi altele. În timp ce majoritatea activelor sunt controlate şi deţinute în mod legal de către entitate, trebuie remarcat faptul că dreptul de proprietate nu este o condiţie prealabilă pentru recunoaştere, ci mai degrabă controlul este aspectul cheie. De exemplu este în concordanţă cu Cadrul, atunci cand se face referire la IFRS 16 *Contracte de leasing*, în ceea ce priveşte un locatar cu un contract de leasing financiar, să se definească un activ.[11] IFRS 16 prevede că, în cazul în care practic toate riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate au fost transferate locatarului, acesta este considerat un contract de leasing financiar, iar locatarul trebuie să recunoască un activ conform situaţiei poziţiei financiare în ceea ce priveşte beneficiile pe care le controlează, chiar dacă activul care face obiectul contractului de leasing nu este deţinut în mod legal de către locatar. Astfel, se reflectă realitatea economică a unui contract de leasing financiar, care reprezintă un împrumut pentru achiziţionarea unui activ, iar contabilizarea este o prezentare corectă.

O datorie este definită ca o obligaţie actuală a entităţii care rezultă din evenimente trecute, a cărei decontare se aşteaptă să aibă ca rezultat o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice din partea entităţii[12]. Datoriile sunt, de asemenea, prezentate în situaţii financiare ca fiind pe termen lung sau curente. Exemple de datorii includ datorii comerciale, impozite, creditori şi împrumuturi. Trebuie remarcat faptul că, pentru a recunoaşte un pasiv, nu trebuie să existe o obligaţie exigibilă la cerere, ci trebuie să existe o obligaţie. Astfel, de exemplu, în cazul in care se analizează dacă există o datorie pentru costurile viitoare de dezafectare a platformelor petroliere, conform IAS 37 *Provizioane*, pasive contingente şi active contingente, abordarea este în concordanţă cu cea din Cadrul general.[13] În momentul în care o entitate a construit o platformă petrolieră pe care trebuie să o dezafecteze la sfârşitul duratei sale de viaţă, aceasta va avea o obligaţie prezentă de a se conforma costurilor de dezafectare. Această obligaţie va fi recunoscută în întregime, ca o datorie capitalizată şi evaluată la valoarea actualizată pentru a reflecta valoarea temporală a banilor. Evenimentul trecut care creează obligaţia prezentă este montarea originală a platformei petroliere, deoarece odată ce aceasta este asamblată, entitatea este responsabilă pentru a suporta costurile de dezafectare.

Capitalul propriu este definit ca interesul rezidual în activele entităţii după deducerea tuturor pasivelor acestuia. Scopul acestei definiţii este de a recunoaşte conceptul fundamental, importanţa identificării, recunoaşterii şi evaluării activelor şi pasivelor, capitalurile proprii fiind considerate, din punct de vedere conceptual, ca o funcţie a activelor şi pasivelor, adică o cifră de echilibrare. Capital propriu include capitalul iniţial investit de proprietari, şi anume capitalul

---

[9]Ordin nr. 1802 din 29 decembrie 2014 (OMFP 1802/2014), Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, emitent: Ministerul Finanţelor Publice, publicat în: monitorul oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014, Sectiunea 2.3, pct. 29.

[10]OMPF 1802/2014, Capitolul 2, Dispoziţii şi principii generale, Sectiunea 2.1, pct.18(2a).

[11] IAS Plus, 2022. IFRS 16 — Leases. Disponibil la adresa: http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16 (Accesat: 18 Mai 2022)

[12] OMPF 1802/2014, pct.18(2a).

[13] IAS 37— Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 2001. IAS Plus.com. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37 (Accesat: 15 Mai 2020)

Scanned with OKEN Scanner

social şi primele de emisiune, rezultatul reportat cumulat al entităţii, câştiguri nerealizate din active sub formă de rezerve din reevaluare, participaţii în filialele de care nu beneficiază societatea-mamă, adică interesul care nu controlează (NIC- eng. Non Controlling Interest). Într-o manieră ceva mai aparte, capitalul propriu poate include, de asemenea, elementul de capitaluri proprii al împrumuturilor convertibile, capitalurile proprii pentru plăţile pe bază de acţiuni decontate prin capitaluri proprii, diferenţele care apar atunci când există creşteri sau scăderi în NCI (participaţii necontrolate), punerea în comun a diferenţelor de curs valutar şi acţiunile cu emisiune contingentă. Probabil că toate acestea ar fi incluse în capitalurile proprii sub termenul general de alte componente ale capitalurilor proprii.

Venitul este definit ca fiind creşterea beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor intrări sau creşteri ale activelor sau scăderi ale datoriilor care au ca rezultat creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuţiile participanţilor la capitaluri proprii.[14] Majoritatea veniturilor sunt venituri generate de activităţile normale ale afacerii prin vânzarea de bunuri şi servicii şi, ca atare, sunt recunoscute în secţiunea Venituri din contul de profit şi pierdere; cu toate acestea, există anumite tipuri de venituri care, conform unor standarde specifice, trebuie recunoscute direct în capitalurile proprii, adică în rezerve, de exemplu, anumite câştiguri din reevaluarea activelor. În aceste circumstanţe, venitul (câştigul) este raportat, de asemenea, în secţiunea "Alte venituri globale" din contul de profit şi pierdere. Trimiterea la "altele decât în ceea ce priveşte contribuţiile de capitaluri proprii ale participanţilor" înseamnă că, atunci când entitatea emite acţiuni către acţionarii de capitaluri proprii, deşi acest lucru măreşte în mod clar activul în numerar, este o tranzacţie de capitaluri proprii a participanţilor şi, prin urmare, nu reprezintă un venit pentru entitate. De remarcat modul în care definiţia venitului este legată de active şi pasive, acest aspect fiind adesea denumit "abordarea bilanţieră" (denumirea anterioară a situaţiilor financiare).

Cheltuielile sunt definite ca diminuări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor ieşiri sau reduceri de active sau angajări de datorii care au ca rezultat diminuarea capitalurilor proprii, altele decât cele legate de distribuţiile către deţinătorii de capitaluri proprii. [15] Trimiterea la "altele decât cele referitoare la distribuţiile către participanţii la capital" se referă la plata dividendelor către acţionarii de capital. Astfel, dividendele nu reprezintă o cheltuială şi, prin urmare, nu sunt recunoscute nicăieri în situaţia rezultatului global. Ele reprezintă mai degrabă o alocare a profitului care este raportată ca o deducere din rezultatul reportat în situaţia modificărilor în capitalurile proprii.[16] Unele exemple de cheltuieli includ amortizarea, deprecierea activelor şi achiziţiile. Ca şi în cazul veniturilor, majoritatea cheltuielilor sunt recunoscute în secţiunea Cheltuieli din situaţia rezultatului global, dar, în anumite circumstanţe, standardele specifice impun ca cheltuielile (pierderile) să fie recunoscute direct în capitalurile proprii şi raportate în secţiunea Alte elemente ale rezultatului global din situaţia rezultatului global. Un exemplu în acest sens este o pierdere din deprecierea unui activ reevaluat anterior care nu depăşeşte soldul rezervei de reevaluare a acestuia.

Cadrul General Conceptual stabileşte, de asemenea, criteriile formale de recunoaştere care trebuie îndeplinite pentru a permite recunoaşterea elementelor în situaţiile financiare. [17]Criteriile de recunoaştere care trebuie îndeplinite se referiră la elementele care corespund definiţiei, şi pentru care este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat elementului

---

[14] OMPF 1802/2014, Capitolul 2, Dispoziţii şi principii generale, Sectiunea 2.1, pct.19(2a).

[15] International Accounting Standards Committee (IASC), Framework for the preparation and presentation of financial statements, 1989 Disponibil la adresa: https://www.actuaries.org/CTTEES_INSACC/Documents/Rio_Item_7c_Rio_Discussion.pdf (Accesat: 15 Mai 2020)

[16] Paliu, -P.L., Cosneanu, L., Analele Universităţii "Constantin Brâncuşi" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 2/2011, 18-25.

[17] Deloitte, Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, History of the Framework, IasPlus.com. Disponibil la adresa https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework (Accesat: 15 Mai 2020)

Scanned with OKEN Scanner

respectiv să revină entității sau să provină de la aceasta, iar costul sau valoarea elementului să poată fi evaluat in mod fiabil.

1.1.2. O abordare critică în ceea ce privește evaluarea elementelor patrimoniale

În ceea ce privește evaluarea, în practică există unele probleme de măsurare a elementelor patrimoniale. De fapt, problema constă în a stabili dacă activele și pasivele ar trebui evaluate la cost sau valoarea avută în vedere de cadru. Pentru a utiliza costul, trebuie să ne asigurăm că acesta este în general cunoscut, deși costul nu este neapărat foarte relevant pentru utilizatori, deoarece este retrospectiv. Utilizarea unei metode de evaluare este în general considerată relevantă pentru utilizatori, deoarece este actualizată, însă valoarea are dezavantajul de a nu fi întotdeauna fiabilă. Acest conflict creează o dilemă care nu este rezolvată în mod adecvat, deoarece Cadrul general este indecis și prevede existența unor metode de evaluare diferite care pot fi de asemenea utilizate. Lipsa de prescripție la acest nivel de bază are ca rezultat numeroase standarde contabile cu privire la modul în care se dorește evaluarea activelor. De exemplu IAS 40 *Investiții în Proprietăți*[18] și IAS 16 *Imobilizări corporale*[19], ambele permit celui ce le întocmește să aleagă să își formuleze propria politică contabilă de evaluare. De exemplu, în Regatul Unit, spre deosebire de majoritatea țărilor, sistemul de guvernare nu are o constituție scrisă exhaustivă. Multe țări au astfel de constituții și, în aceste condiții, legile naționale sunt modelate și influențate de constituție. IFRS poate fi de asemenea descris ca bază teoretică, o declarație de principii, o filozofie și o foaie de parurs pentru stabilirea teoriei de bază a contabilității. Acesta indică modalitatea de elaborare a unor noi standarde de contabilitate. In acest sens, trebuie remarcat faptul că acest Cadrul nu este un standard de contabilitate și că, în cazul în care există un conflict între IFRS și prevederile specifice unei contabilități standarde, atunci prevalează standardul de contabilitate. În continuare, înainte de a analiza conținutul cadrului IFRS, vom continua să plasăm conținutul acestuia într-un context. Astfel, obiectivul cadrului IFRS este de a: [20,21]

a) urmări asigurarea faptului că standardele de contabilitate adoptă o abordare consecventă a rezolvării problemelor și nu se constituie într-o serie de soluții ad-hoc care rezolvă problemele contabileitate în masă;
b) asista IASB în dezvoltarea unei forme coerente și consecvente standarde de contabilitate;
c) le permite utilizatorilor să rezolve probleme contabile care nu sunt abordate in mod direct într-un standard, acționând mai degrabă ca un ghid pentru cei care elaborează situațiile financiare;
d) ajuta utilizatorii să înțeleagă scopul și limitele raportării financiare, fiind un document incredibil de important și de influent
e) ajuta in pregătirea și prezentarea situațiilor financiare;
f) reprezentă o problemă actuală, fiinf revizuit ca proiect comun cu IASB, omologul american al FASB.[22]

Lacunele în ceea ce privește adoptarea cadrului de raportare IFRS sunt foarte specifice

---

[18] IAS 40— Investment property. Iasplus.com. 1997. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40 (Accesat 12 Octombrie 2020)
[19] IAS 16— Property, plant and equipment, Iasplus.com. 1980. Disponibil la adresa https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16 (Accesat 17 Iunie 2021)
[20] IFRS –Who we are, IFRS Foundation and Board development, 2018. Disponibil la adresa: https://www.mcguinnessinstitute.org/wp-content/uploads/2020/04/IFRS-n.d.a.pdf (Accesat: 15 Mai 2020)
[21] Barker, R., & Teixeira, A.,. Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 2018, *15*(2), 153-166.
[22] IFRS. Foundation. Mission, structure and statement. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/ (Accesat: 20 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

pentru utilizatori. Rolul cadrului este de a asista IASB în elaborarea unor standarde coerente bazate pe concepte şi de a asista elaboratorii în cazul în care standardele nu sunt aplicate sau permit o alegere a politicii contabile, şi de a ajuta la elaborarea unor politici contabile consecvente. Cu toate acestea, Cadrul IFRS a fost util pentru IASB (sau pentru cei care pregătesc situaţiile financiare) în determinarea activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor care trebuie recunoscute şi a modului în care acestea trebuie evaluate. Accentul pus de Cadrul general pe active şi pasive sugerează că tratamentul contabil poate şi ar trebui să fie determinat din bilanţ. Multe dintre cerinţele actuale de raportare financiară se concentrează iniţial pe contul de profit şi pierdere şi, prin urmare, trebuie să fie reconciliate cu cadrul, mai degrabă decât derivate din acesta. În esenţă, problema constă în faptul că cadrul conceptual afirmă că contabilitatea de angajamente oferă o bază mai bună pentru evaluarea performanţelor trecute şi viitoare decât informaţiile bazate pe numerar, însă nu explică de ce. Acest lucru necesită conceptualizarea modului în care modelul de afaceri al unei companii este utilizat pentru a crea valoare şi identificarea punctelor forte şi a limitărilor datelor contabile în îmbunătăţirea înţelegerii de către investitori a acestei creaţii de valoare. Lipsa unei explicaţii a scopului angajamentului, a scopului furnizării de informaţii, a legăturii cu modelul de afaceri şi a cauzelor interacţiunii dintre contul de profit şi pierdere şi bilanţ reprezintă o lacună în cadrul conceptual. Prin completarea acestor lacune, IASB poate dezvolta o formă mai robustă şi mai naturală pentru cerinţele de recunoaştere şi evaluare din standardele sale. cadrul propus de IASB prevede că "scopul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii despre activele, pasivele, capitalurile proprii, veniturile şi cheltuielile unei entităţi care sunt utile pentru ca utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze probabilele intrări nete de numerar viitoare ale entităţii şi să evalueze administrarea de către conducere a resurselor entităţii"[23]. De asemenea, se clarifică faptul că, deşi diferă de scop, rapoartele financiare cu scop general "nu sunt întocmite pentru a indica valoarea entităţii raportoare, ci pentru a furniza informaţii care să ajute investitorii existenţi şi potenţiali şi alţi creditori să estimeze valoarea entităţii raportoare".[24]

Cadrul conceptual lasă deschisă întrebarea referitoare la informaţiile care ar ajuta cel mai bine investitorii, creditorii şi alţi utilizatori să estimeze valoarea entităţii raportoare. Într-adevăr, cadrul poate fi interpretat în mod rezonabil ca făcând referire la raportul contabilitate/valoare de piaţă ca fiind preferabil din punct de vedere conceptual, în ciuda argumentelor contrare de mai sus.[25] De exemplu, Cadrul conceptual general prevede că "Nerecunoaşterea elementelor care corespund definiţiei unui element poate avea ca rezultat o situaţie a poziţiei financiare şi o situaţie a performanţei financiare mai puţin complete şi poate exclude informaţii utile din situaţiile financiare."[26] Această afirmaţie în sine pare să implice faptul că toate activele şi pasivele ar trebui să fie incluse în bilanţ. Diferenţa dintre preţul acţiunilor şi valoarea contabilă a societăţilor cotate la bursă este uneori citată ca dovadă a faptului că activele, în special activele necorporale, sunt omise din bilanţ.[27]. Contribuţia pe care o au activele necorporale în S&P 500

---

[23] Conceptual Framework for Financial Reporting sued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018, Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf (accesat la 11 August 2020)

[24] Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European şi al Consiliului din 19 Iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=RO (accesat la 11 August 2020)

[25] Barth, M. E., Landsman, W. R., Young, D., & Zhuang, Z.,Relevance of differences between net income based on IFRS and domestic standards for European firms. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2014, *41*(3-4), 297-327.

[26] Lennard, A., Stewardship and the Objectives of Financial Statements: A Comment on IASB's Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information 1. *Accounting in Europe*, 2007, 4(1), 51-66.

[27] Lev, B., *On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization*. New York University, 2005.

Scanned with OKEN Scanner

a crescut de la 17% în 1975 la 84% în 2015.[28] Cu toate acestea, IFRS impune, în principiu, recunoaşterea unei varietăţi de active, fie că sunt dezvoltate pe plan intern sau achiziţionate din exterior, care sunt adesea criticate. Principala excepţie este fondul comercial, care este recunoscut doar în cazul combinărilor de entităţi.

În prezent, cadrul este suficient de neconstrâns pentru a se putea adapta atât la modelele de valoare justă axate pe bilanţ, cât şi la modelele de "cost de achiziţie" axate pe tranzacţii. IASB afirmă că a elaborat definiţiile elementelor pentru a fi în concordanţă cu "perspectiva activelor şi pasivelor". Din acest punct de vedere, venitul este o măsură a creşterii resurselor nete ale unei entităţi într-o anumită perioadă, definită în primul rând în termeni de creştere a activelor şi de scădere a pasivelor.[29,30] Se susţine că acest lucru implică presupunerea că o concentrare asupra recunoaşterii şi evaluării activelor şi pasivelor este, din punct de vedere conceptual, suficientă pentru a îndeplini cerinţa de utilitate. Ca exemplu, se poate efectua un test simplu al cadrului, care va arăta dacă acesta poate rezolva problema generală. Acţiunile şi imobilizările corporale sunt cazuri simple şi generale. Cu toate acestea, apreciem că, dacă IASB ar trebui să elaboreze cerinţe contabile pentru aceste elemente de la Principiul 1, utilizând cadrul actual şi cel propus, este dificil de văzut ce tratament contabil ar propune cadrul. În general, autorul susţine că, în cel mai bun caz, cadrul limitează IASB şi practicienii prin limitarea soluţiilor de raportare financiară. Totuşi, pare puţin probabil ca IASB să poată determina când şi ce active ar trebui recunoscute şi, în special, cum ar trebui evaluate, iar din punct de vedere conceptual pare să lipsească ceva. În plus, există mai multe teme conceptuale importante care sunt implicite la nivelul standardelor individuale, dar care sunt în mare parte absente din cadru. Acest lucru sugerează că problemele conceptuale sunt abordate la acest nivel, mai degrabă decât să fie ghidate de cadrul conceptual general şi aliniate la acesta. În schimb, un cadru conceptual eficient ar trebui să permită aplicarea consecventă a logicii care stă la baza acestuia, iar scopul său principal este de a ajuta IASB să elaboreze standarde coerente bazate pe concepte. Bineînţeles, realizarea acestei situaţii ideale nu este uşoară. Cu toate acestea, deşi nu este realist să se presupună că orice cadru conceptual este perfect,[31] este posibil să se identifice modalităţile prin care cadrul IASB ar putea fi mai bine conceput în acest scop. Recunoaştem că revizuirile IASB ale Cadrului său sunt o activitate în curs. IASB a recunoscut că unele secţiuni ale Cadrului vor rămâne mai puţin dezvoltate decât şi-ar dori. Suntem de acord, iar această lucrare este menită a fi o contribuţie la această dezvoltare.

Susţinem că ambiguitatea de mai sus corespunde unei clarificări incomplete a scopului contabilităţii de angajamente. Cadrul oferă puţine informaţii despre ele care stau la baza contabilităţii de angajamente şi despre motivul pentru care, având în vedere obiectivele de investiţii şi de gestiune ale raportării financiare cu scop general, există presupuse avantaje informaţionale care fac din contabilitatea de angajamente o bază "mai bună" pentru evaluarea performanţelor trecute şi viitoare decât informaţiile bazate pe numerar.[32] Acest lucru se întâmplă în ciuda faptului că aproape toate standardele IASB se concentrează asupra modului de aplicare a contabilităţii de angajamente.

---

[28] Tomo, O., Concept Platform- Focus on Intangible Assets to Avoid Economic and Trade Bottlenecks. Business times, 2016/12/20. Disponibil la adresa: https://www.chinatimes.com/newspapers/20161220000077-260202/?chdtv (Accesat: 11 August 2020)

[29] Bullen, H.G., Crook, K., Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project. FASB report, 2005.

[30] Storey, RK, Storey, S., *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Norwalk (CT): Financial Accounting Standards Board, 1998.

[31] Macve, R., Conceptual frameworks of accounting: Some brief reflections on theory and practice. *Accounting and Business Research*, 2010, 40 (3), 303-308. https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663405

[32] Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T. J., & Cooper, S., Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 2020, *37*(1), 322-357.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.3. Principiul contabilității de angajamente aplicat din perspectiva cadrului conceptual

Angajamentele fac parte integrantă din contabilitate. Recunoașterea activelor nemonetare este o consecință a aplicării contabilității de angajamente. Cerințele de evaluare sunt necesare din cauza contabilității de angajamente. Prin urmare, acestea trebuie să fie armonizate cu mecanismele de bază ale contabilității în partidă dublă pe baza contabilității de angajamente pentru a oferi o mai mare claritate practică și o bază pentru scopul general al raportării financiare. Acest aspect este esențial pentru politica contabilă, deoarece există diferite moduri în care contabilitatea de angajamente diferă de contabilitatea de casă, obținând diferite tipuri de informații și rezolvând diferite incertitudini. Cadrul conceptual ar trebui să ofere îndrumări cu privire la modul de conceptualizare a contabilității de angajamente pentru a evalua tranzacțiile din perioada inițială și din perioadele ulterioare; IASB poate apoi să aplice aceste orientări în cadrul standardului. Desigur, în cazul în care o întreprindere utilizează contabilitatea excedentară curată, fluxurile de numerar și angajamentele sunt aceleași pe toată durata de viață a entității.[33] În mod similar, câștigurile și randamentele unei entități sunt echivalente pe durata de viață a entității, câștigurile reprezentând cea mai mare parte a randamentelor entității pe o perioadă suficient de lungă. Cu toate acestea, conținutul informațional caracteristic contabilității este episodic, iar IASB este preocupat de acest interval de timp limitat. Datele contabile furnizează informații despre previziunile privind fluxurile de numerar viitoare, dar acestea nu reprezintă previziunile în sine.[34] Întrebarea pentru contabilitatea de angajamente este ce aspecte ale procesului de creare a valorii pot fi cel mai bine evidențiate de situațiile financiare periodice și unde se află diferența față de contabilitatea de casă.

Unele angajamente recunosc tranzacțiile înainte ca schimbul de numerar sau de alte active să aibă loc. O achiziție sau o vânzare poate fi recunoscută înainte ca plata să fie efectuată sau primită, de obicei atunci când părțile s-au angajat la un schimb. Debitările recunosc existența unor fluxuri de numerar în așteptare. Pe de altă parte, regularizările furnizează informații despre fluxurile de numerar din care entitatea se așteaptă să primească beneficii în perioadele viitoare și despre momentul în care aceste beneficii sunt consumate. Exemplele de stocuri și de imobilizări corporale analizate în secțiunile următoare se încadrează în această categorie. În alte cazuri, de exemplu atunci când este recunoscută o modificare a valorii actualizate a unui activ sau a unui pasiv, modificările de valoare sunt prezentate. În general, angajamentele fie repartizează prețul tranzacției pe una sau mai multe perioade de raportare financiară, fie evaluează activul sau pasivul la valoarea sa actuală. Cerințele IFRS existente includ unele cerințe privind recunoașterea veniturilor, stocurilor, imobilizărilor corporale (cu excepția opțiunii privind valoarea justă), contractelor de leasing și instrumentelor financiare. Acesta din urmă include standardul privind investițiile imobiliare, opțiunea valorii juste pentru imobilizări corporale, activități agricole și anumite cerințe privind instrumentele financiare.

Angajamentele de alocare a prețurilor de tranzacție sunt, în general, caracterizate drept contabilitate la costul de achiziție, în timp ce angajamentele de a aduce activele sau pasivele la valoarea actuală sunt, în general, caracterizate drept contabilitate la valoarea justă sau contabilitate centrată pe bilanț.[35] În general, costul de achiziție nu este menit să evalueze un activ sau un pasiv la o valoare specifică. Standardele care se axează pe contabilizarea la cost istoric specifică, în general, modul de evaluare a veniturilor sau cheltuielilor, iar activul sau

---

[33] Peasnell, K.V. On Capital Budgeting And Income Measurement. *Abacus*, 2005, 17, 52 - 67. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1981.tb00101.x

[34] Dechow, P. M., Hutton, A. P., & Sloan, R. G., Economic consequences of accounting for stock-based compensation. *Journal of accounting research*, 1996, *34*, 1-20.

[35] Penman, S., Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?. Accounting and Business Research, 2012, 37. 33-44. DOI:10.1080/00014788.2007.9730083

Scanned with OKEN Scanner

pasivul aferent este rezultatul acestei evaluări.[36] În schimb, standardele care se concentrează pe valoarea actualizată specifică modul în care este evaluat un activ sau o datorie şi dacă venitul sau cheltuiala aferentă este rezultatul acestei evaluări. Susţinem că această utilizare diferită a pasivelor apare din mai multe motive practice în standardele de contabilitate şi nu este recunoscută în mod adecvat în Cadrul general. Problema cheie este când angajamentele ar trebui să se bazeze pe preţurile de tranzacţie şi când ar trebui să fie transferate la valoarea actualizată. Considerăm că ceea ce lipseşte cu desăvârşire din cadrul care ghidează aplicarea contabilităţii de angajamente este recunoaşterea faptului că, în practică, valoarea poate fi creată în moduri diferite, prin diferite "modele de afaceri". Se poate spune că acest concept de model de afaceri constituie logica care stă la baza modelului de evaluare a investitorilor şi oferă un context pentru înţelegerea modului în care investitorii privesc şi introduc informaţii în situaţiile financiare.

Cu toate acestea, în prezent, Cadrul general acordă prea puţină atenţie scopurilor pentru care entităţile încheie tranzacţii. De asemenea, acesta nu ia în considerare circumstanţele în care se presupune că au loc tranzacţiile, în ciuda impactului pe care îl au termenii diferiţi ai tranzacţiilor asupra conceperii unor informaţii contabile şi financiare utile.[37] Aceste consideraţii sunt importante deoarece utilizatorii trebuie să înţeleagă natura, scopul şi contextul activităţii comerciale în cauză; IASB a recunoscut rolul modelului de afaceri în elaborarea IFRS 9 Instrumente financiare. Concluzia din IFRS 9 se bazează pe faptul că "modelul de afaceri al unei entităţi afectează calitatea estimării fluxurilor de trezorerie contractuale.

Acest lucru se datorează în principal agregării fluxurilor de trezorerie contractuale. Întrebarea care se pune aici în mod implicit este cum se poate surprinde cel mai bine activitatea comercială a unei entităţi în perioada curentă pentru a oferi o bază pentru evaluarea performanţei perioadei curente şi pentru prognozarea performanţei viitoare. Întrebarea cheie nu este legată de fluxurile de numerar din perioada curentă, ci de modul în care datele privind tranzacţiile şi evenimentele pot fi structurate ca intrări în modelele de evaluare pentru investitori şi atunci când se iau decizii de investiţii în condiţii de incertitudine.[38] Această întrebare referitoare la concepţia contabilităţii de angajamente abordează atât utilitatea situaţiilor financiare, cât şi modul în care contabilitatea de angajamente este aplicată pentru utilizarea sa finală.

În măsura în care cadrul propus este preocupat de modul în care activele şi pasivele contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare, acesta se limitează la a se concentra doar pe evaluarea activelor şi pasivelor. Prin urmare, cadrul nu ia în considerare potenţialele beneficii informaţionale ale evaluării veniturilor sau cheltuielilor şi, astfel, garantează că activul sau pasivul este evaluat chiar dacă evaluarea activului sau a pasivului nu corespunde valorii actualizate. Criteriul de evaluare este reprezentat de "caracteristicile identificate ale elementului care este evaluat" (de exemplu, costul de achiziţie, valoarea justă, valoarea în performanţă). Aplicarea unei baze de evaluare la un activ sau la un pasiv are ca rezultat evaluarea activului sau a pasivului respectiv şi, prin urmare, evaluarea venitului sau a cheltuielii aferente. Implicaţia acestui cadru este că atenţia ar trebui să se concentreze asupra evaluării activelor şi pasivelor, iar veniturile şi cheltuielile sunt rezultatul acestei evaluări. Pentru a ilustra limitele abordării IASB, să luăm exemplul stocurilor. Stocurile nu sunt, desigur, evaluate în mod tradiţional la valoarea justă. În schimb, practica contabilă general acceptată, care există de peste un secol, este de a evalua stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea de piaţă şi de a

---

[36] Basu, S., & Waymire, G. B., Sprouse's what-you-may-call-its: Fundamental insight or monumental mistake?. *Accounting Historians Journal*, 2010, *37*(1), 121-148. Doi:10.2308/0148-4184.37.1.121.

[37] Barker, R., & Teixeira, A., Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 2018, *15*(2), 153-166.

[38] Barker R., Penman S., *op. cit.*, 2019.

Scanned with OKEN Scanner

recunoaşte o cheltuială atunci când sunt vândute sau depreciate.[39]

În mod surprinzător, acest tratament contabil nu este o consecinţă clară a cadrului existent sau propus. De asemenea, este diferit de tratamentul contabil pentru produsele agricole şi pentru investiţiile imobiliare, care utilizează valoarea justă pentru evaluarea ulterioară. Acest lucru înseamnă că lipseşte ceva din principiile directoare ale IASB; este posibil să existe neconcordanţe sau omisiuni în cerinţele IFRS. Sau poate că "cadrul" este incomplet, pentru că nu ne conduce în mod natural la aceste concluzii, aşa cum presupunem noi. Stocurile există pentru a fi vândute. Acesta este motivul pentru care IAS 2 Stocuri este un standard în primul rând, pentru care stocurile sunt o categorie separată în bilanţ şi pentru care activele cu anumite caracteristici fizice obiective, cum ar fi maşinile şi produsele, sunt clasificate ca stocuri într-o entitate şi ca imobilizări corporale în alta. Cu toate acestea, dorinţa IASB de a nu adopta evaluarea la preţul de ieşire (valoarea justă) pare să justifice continuarea abordării bazate pe cost, pe motiv că stocurile nu pot fi vândute în mod normal clienţilor decât prin utilizarea altor resurse în activităţile de producţie şi vânzare ale entităţii.[40] Acest lucru în sine nu justifică utilizarea costului, chiar dacă oferă un motiv pentru care valoarea justă nu este adecvată. De exemplu, există exemple precum activele vii şi activele imobilizate deţinute în vederea vânzării, care trebuie evaluate la valoarea justă în conformitate cu IFRS, chiar dacă vânzarea lor ar necesita ca entitatea să cheltuiască mai multe resurse şi mai mult efort de producţie şi de comercializare decât stocurile. Acest lucru sugerează că, în cel mai bun caz, cadrul oferă o bază conceptuală incompletă.

O justificare mai simplă a evaluării la cost ar lua în considerare, de exemplu, modelul de afaceri al comerciantului cu amănuntul şi modelul de evaluare al investitorului în comerciantul cu amănuntul. În acest context, scopul principal al contabilităţii de angajamente pentru stocuri este de a surprinde marja de profit brut obţinută de societate, de a se asigura că unitatea de cont este adecvată şi de a colecta costurile direct atribuibile stocurilor.[41] În cazul în care ipoteza de bază este că resursele cheltuite pentru stocuri vor fi recuperate din vânzările viitoare şi că costul vânzărilor măsoară resursele consumate în stocuri în momentul în care sunt efectuate vânzările, aceasta conduce în mod natural la tratamentul din IAS 2 *Stocuri.* "Costul şi valoarea de piaţă" este un alt mod de a exprima suprapunerea deprecierii care contestă ipoteza recuperării costurilor. Nu susţinem că acest cadru ar trebui să fie dezvoltat pentru a justifica practica actuală, dar dacă practica contabilă trebuie să se dezvolte în mod constant, este util să înţelegem principiile şi conceptele care stau la baza acestei practici.[42] În acest sens, criteriile de recunoaştere a activelor luate în considerare de Cadrul general sunt necesare, dar nu suficiente pentru a determina alegerea politicii contabile. Acest lucru conduce în mod natural la întrebarea ce informaţii despre tranzacţiile cu stocuri ar fi utile pentru utilizatorii situaţiilor financiare?; Ar fi util pentru conducere să recunoască valoarea la care se aşteaptă să vândă stocul, sau este mai utilă informaţia privind costul stocului consumat? În acest din urmă caz, se pune întrebarea dacă costul real, costul mediu sau costul marginal reprezintă o măsură mai bună a consumului.[43] Cu toate acestea, scopul acestui document nu este de a răspunde la aceste întrebări, ci de a

---

[39] Waymire, G. B., & Basu, S., Accounting is an Evolved Economic Institution. *Foundations and Trends® in Accounting*, 2008, 2(1–2), 1-174. DOI:10.1561/1400000011

[40] Appendix III, Summary of Comments on the IASB ED from WG, Members and other AOSSG members. Disponibil la adresa: https://www.aossg.org/images/archive/fair%20value%20measurement/Appendix-III-Summary_of_Comments_on_the_IASB_ED_from_WG_Members_and_other_AOSSG_members.pdf (Accesat: 11 August 2022)

[41] Edwards, R. & Pledger, L., Development and construct validation of the sensitivity to feedback scale. *Communication Research Reports*. 1997, 83-89. DOI:10.1080/08824099009359859.

[42] Ryan, S., Identifying Conditional Conservatism. European Accounting Review, 2006, 15. 511-525. DOI: 10.1080/09638180601102099

[43] Dugdale, D., & Jones, T. C., Battles in the costing war: UK debates, 1950–75. *Accounting, Business & Financial History*, 2003, 13(3), 305-338. DOI:10.1080/0958520031000160660 8.

Scanned with OKEN Scanner

sugera că aceste întrebări se află în centrul determinării scopului situațiilor financiare și că răspunsul la aceste întrebări și încorporarea lor în cadru vor ajuta IASB în elaborarea standardelor.

Ca și în cazul acțiunilor, există practici contabile pentru imobilizările corporale care sunt acceptate în general de mai bine de un secol. [44] Activele sunt evaluate inițial la costurile de achiziție, iar consumul estimat este alocat într-un anumit mod pe perioada de consum. Acesta este procesul de bază al amortizării. În cazul în care estimările sunt perfecte, costul total al consumului este egal cu valoarea contabilă a activului și cu suma care trece de la un loc la altul atunci când acesta este cedat. Din nou, această abordare se bazează pe ipoteza de bază că resursele cheltuite sunt recuperate prin utilizarea activului. Există o suprapunere a deprecierii care contestă această ipoteză. Cadrul actual nu oferă îndrumări cu privire la modelele de consum care ar trebui să reflecte procesul de depreciere. Ar trebui să urmărească să furnizeze o estimare a modificării valorii activului pe o anumită perioadă sau consumul ar trebui măsurat pe o bază diferită? Unele modele de amortizare accelerată sunt concepute pentru a imita modificările valorii juste prin recunoașterea unor cheltuieli mai mari în perioadele anterioare. În schimb, amortizarea liniară măsoară consumul de capacitate de serviciu, care se presupune că rămâne constantă pe parcursul perioadei de consum. Amortizarea totală nu este influențată de modificări în structura sau în calendarul cheltuielilor.

1.1.4. Direcții de dezvoltare a metodelor de evaluare a elementelor patrimoniale

Această discuție privind evaluarea pe bază de costuri ilustrează limitările Cadrului. Astfel, Cadrul general definește elementele situațiilor financiare, în special activele și pasivele. Acesta trece apoi direct la recunoașterea elementelor de către entitatea raportoare și la aplicarea contabilității de angajamente, acesta considerăm a fi un pas în direcția corectă. În acest fel, atunci când IASB elaborează un standard, acesta poate face mai clară legătura dintre obiectivul situațiilor financiare și structura pe baza contabilității de angajamente care surprinde activul, pasivul, venitul sau cheltuiala în orice situație dată. Pentru a ilustra acest aspect, să luăm exemplul contabilizării clădirilor. Cadrul direcționează entitatea să ia în considerare caracteristicile clădirii în ceea ce privește acumularea de beneficii economice viitoare. Acest lucru duce la evaluarea clădirii ca activ separat cu valoare de producție.[45] Alternativ, dacă obiectivul este de a asigura comparabilitatea între diferite entități raportoare și de a furniza o evaluare specifică a activului, indiferent de intențiile entității cu privire la activ, acesta este evaluat la valoarea justă minus costurile de tranzacție. Alternativ, evaluarea la valoarea justă minus costurile de tranzacție poate fi luată în considerare pentru a face evaluarea mai specifică entității și mai utilă pentru luarea deciziilor.[46]

Desigur, aceasta nu este nici pe departe o descriere generală a modului în care clădirile sunt contabilizate în practică. În practică, se face o distincție între evaluarea la valoarea justă (în conformitate cu IAS 40 *Investiții imobiliare*) pentru clădirile clasificate ca investiții imobiliare (pentru simplificare) și evaluarea la costul de achiziție (în conformitate cu IAS 16) pentru clădirile clasificate ca imobilizări corporale. Distincția constă în faptul că utilizarea activului este comercială, unică pentru entitate și implică în principal vânzarea sau cumpărarea clădirii, sau dacă clădirea este utilizată ca parte a infrastructurii care permite desfășurarea activităților de bază ale entității. Formularea din acest cadru nu "abordează" cea de-a doua (și

---

[44] Waymire, G. B., & Basu, S., Accounting is an evolved economic institution. *Foundations and Trends® in Accounting*, 2008, (1–2), 1-174. DOI:10.1561/1400000011

[45] Fahey, D. M., Sterling and British Policy: A Political Study of an International Currency in Decline. By Susan Strange. Royal Institute of International Affairs Series. London: Oxford University Press, *The Journal of Economic History*, 1971, 31(4), 996-997.

[46] Whittington, R., The Massification of Strategy. *British Journal of Management*, 2015, 26, S13-S16. DOI:10.1111/1467-8551.12078.

Scanned with OKEN Scanner

mult mai frecventă) dintre aceste două utilizări comerciale; întrebarea pentru IAS 16 nu este ce constituie caracterizarea unui activ în termeni de beneficii economice, ci ce este alocat pentru crearea activului în primul rând şi apoi "contabilizat ca activ". Ce este "contabilizat" ca făcând parte din costurile care se aşteaptă să fie "recuperate". Aceasta nu este o chestiune de evaluare; la urma urmei, atributul costului este comun tuturor componentelor care pot fi sau nu recunoscute în activ. În schimb, ar fi mai adecvat să se descrie această problemă în legătură cu "unităţile de contabilitate". O unitate contabilă este "un grup de drepturi, un grup de obligaţii sau o combinaţie de drepturi şi obligaţii cărora li se aplică cerinţele de recunoaştere şi evaluare". În termeni mai simpli, este ceea ce este recunoscut. Deşi Cadrul general nu are o secţiune bine dezvoltată privind conturile, conturile sunt un concept omniprezent în raportarea financiară. Ca exemplu, să luăm în considerare cazul activelor autoconstruite, cum ar fi imobilizările corporale, stocurile şi costurile de dezvoltare capitalizate. În practică, multe standarde de contabilitate abordează dificultăţile care apar la recunoaşterea iniţială a unor astfel de active, de exemplu: Acest tip de active este adesea dezvoltat prin combinarea inputurilor achiziţionate cu angajaţii şi alte resurse ale companiei. Standardul actual evaluează ce costuri ar trebui să fie incluse într-o unitate contabilă care are un activ de construcţii. Acest lucru prezintă diferenţe subtile, dar importante, faţă de evaluarea activelor pentru construcţii. De exemplu, IFRS are cerinţe specifice în IAS 23 *Costurile îndatorării* privind alocarea costurilor de finanţare implicite pe perioada de construcţie. Acestea nu sunt uşor de înţeles ca fiind "atribute ale activelor" în sensul descris în Cadrul general şi, într-adevăr, este dificil să se reconcilieze conceptele din Cadrul general cu cerinţele de capitalizare din IAS 23. Cu toate acestea, justificarea capitalizării decurge în mod natural din faptul că scopul unui angajament este de a recunoaşte costul de punere în funcţiune imediată a unui activ.

În mod alternativ, aceasta nu este preocupată de contribuţia datelor de intrare la valoarea totală a activului care urmează să fie construit, ci mai degrabă de întrebarea mai restrânsă şi mai uşor de rezolvat dacă costurile sunt suportate în mod necesar pentru activul care urmează să fie construit. În general, standardul face distincţie între costurile asociate cu pregătirea unui activ şi costurile care sunt în schimb trecute pe cheltuieli.[47] În mod obişnuit, activele fabricate sunt testate şi ajustate înainte de a fi achiziţionate. Prin urmare, activele care au fost testate şi ajustate şi care sunt imediat disponibile pentru utilizare au un cost cumulat mai mare decât cele care nu sunt testate şi ajustate. Această abordare se concentrează mai degrabă pe compoziţia a ceea ce este recunoscut, adică unitatea de cont, decât pe faptul că atributul de evaluare adecvat este costul. Probleme similare apar în contabilitatea cercetării şi dezvoltării. Cerinţele actuale precizează când trebuie recunoscute costurile ca fiind cheltuieli şi când ca active. Se poate spune că o contabilizare pe bază de angajamente pentru costurile suportate pentru a genera profituri din investiţiile în imobilizări necorporale ar fi mai utilă decât o abordare de evaluare centrată pe bilanţ.

Deoarece activele necorporale nu se schimbă de obicei în numerar, nu este suficient să ne bazăm pe caracteristicile generatoare de numerar pentru a justifica evaluarea valorii actualizate a activelor necorporale.[48] Aglietta şi Rebérioux[49] sugerează că informaţiile specifice societăţii au devenit la fel de importante ca şi preţurile de pe piaţă în evaluarea performanţelor şi a riscurilor trecute şi viitoare ale societăţilor şi concluzionează că există argumente pentru îmbunătăţirea sistemului de calcul al costurilor istorice.

Se poate observa că aici apare o diferenţă între angajamentele aplicate la acumularea de costuri şi angajamentele concepute pentru a urmări modificările de valoare. În primul caz, toate

---

[47] Waymire, G. & Basu, S., *op. cit.* 2008.

[48] Cosmulese, C.G., *Corelaţii şi implicaţii privind evaluarea activelor intangibile - pe exemplul entităţilor cotate*, Editura Universitatii „Ştefan cel Mare" , Suceava, Romania, 2019.

[49] Aglietta, M. & Reberioux, A., Financialization and the Firm. Handbook on the Economics and Theory of the Firm. 2012, 308-323. DOI: 10.4337/9781848446489.00034

Scanned with OKEN Scanner

costurile de tranzacţie suportate pentru achiziţionarea unui activ devin parte a unităţii de cont. În cel de-al doilea caz, ceea ce devine parte a unităţii de cont sunt, în schimb, costurile de tranzacţie preconizate necesare pentru a realiza valoarea activului. Schimbarea conceptului de unitate de cont rezultă din scopul pentru care este deţinut activul şi din problema de proiectare contabilă a momentului în care scopul angajamentului ar trebui să se schimbe de la evaluarea valorii intrărilor la evaluarea valorii ieşirilor. Cadrul propus susţine că măsurarea iniţială şi măsurarea ulterioară nu pot fi considerate izolat una de cealaltă.[50] În cazul în care bazele de evaluare iniţială şi ulterioară nu sunt aliniate, veniturile sau cheltuielile ar fi recunoscute doar ca urmare a unei modificări a bazei de evaluare. Prin urmare, acesta susţine că o astfel de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor poate părea a fi o recunoaştere a tranzacţiilor şi a altor evenimente când, de fapt, aceste tranzacţii şi evenimente nu au avut loc. Prin urmare, alegerea bazei de evaluare pentru un activ sau o datorie şi pentru venitul sau cheltuiala aferentă se determină luând în considerare atât evaluarea iniţială, cât şi evaluarea ulterioară.[51]

IASB propune ca evaluarea iniţială a unui activ sau a unui pasiv, adică valoarea de intrare, să depindă de modul în care activul sau pasivul este evaluat ulterior. În cazul în care se adoptă baza costului, evaluarea iniţială ar fi costul de achiziţie. Pentru o anumită tranzacţie, costul unui activ (sau al unei datorii) individual este costul de achiziţie pentru dobânditor şi preţul de achiziţie pentru vânzător. Pentru dobânditor, dacă există o diferenţă între preţul de intrare şi cel de ieşire al activului, aceasta se datorează faptului că entitatea are acces la pieţe diferite. De exemplu, esenţa comerţului cu amănuntul simplu constă în cumpărarea în vrac şi vânzarea de unităţi individuale la un preţ mai mare. În acest caz, unitatea de cont pentru achiziţie este o comandă în vrac. Retailerul vinde apoi pe o altă piaţă decât cea pe care a cumpărat. Deoarece comerciantul cu amănuntul va evalua un activ diferit prin raportare la o piaţă diferită, valoarea justă totală a stocurilor pentru comerciantul cu amănuntul poate fi diferită de acest preţ de intrare. O astfel de diferenţă va apărea numai după ce entitatea deţine controlul asupra elementului recunoscut. Preţurile pot fluctua adesea independent de entitate. Cu toate acestea, cel puţin o parte din diferenţa dintre preţul de intrare şi preţul final de ieşire este probabil să rezulte din acţiunile sau caracteristicile entităţii după ce entitatea controlează pasivul pentru activul sau pasivul respectiv, reflectând modelul de afaceri şi poziţia pe piaţă a entităţii. Atunci când o entitate controlează pasivul aferent activului sau pasivului, ea poate schimba activul sau stinge pasivul cu alţi participanţi pe o piaţă diferită, ceea ce poate avea ca rezultat un preţ de ieşire (valoare justă) diferit de preţul de schimb iniţial. Cu toate acestea, accesul la diferite pieţe sau capacitatea de a modifica activele sau pasivele ar trebui să se reflecte în evaluările ulterioare, deoarece acestea apar aproape simultan cu dobândirea controlului, dar după aceasta. În mod similar, modul în care un activ este utilizat într-o entitate ar trebui să afecteze modul în care este consumat sau schimbat. Consecinţele acestor modificări sunt ceea ce contabilitatea încearcă să evalueze: Standardele IASB privind instrumentele financiare, IFRS 9 şi IAS 39, impun ca instrumentele financiare să fie evaluate iniţial la valoarea justă.[52] Se presupune că, dacă există o diferenţă între preţul pe care o entitate îl plăteşte pentru un instrument financiar şi valoarea sa justă într-o tranzacţie ordonată, aceasta se datorează faptului că entitatea are acces la pieţe diferite. În practică, diferenţa dintre preţul de tranzacţie şi valoarea justă ar fi raportată ca aceeaşi valoare totală în prima perioadă de raportare, indiferent dacă diferenţa este raportată

---

[50] Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting, International Accounting Standards Board (IASB), 26 octombrie 2015. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf (Accesat: 11 August 2022)

[51] Sanduţa, T., *Teoria evaluării*, Suport de curs 2019-2020, Universitatea Tehnică a Moldovei, Editura "Tehnica-UTM" Chişinău, Republica Moldova.

[52] Deloitte, IFRS 9: Financial Instruments – high level summary, 13 Aprilie 2014. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-9.pdf; si IAS 39 — Financial Instruments: Recognition and Measurement, Overview. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias39 (Accesat: 11 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

separat ca diferență la recunoașterea inițială și modificarea ulterioară sau doar ca diferență între prețul de tranzacție și valoarea justă.[53] Nu vedem niciun beneficiu în a avea criterii de evaluare diferite pentru evaluarea inițială. Cu toate acestea, modul în care este definit costul în cadrul propus înseamnă că acesta va fi diferit de valoarea justă inițială: IASB intenționează să definească costul unui activ ca fiind "valoarea tuturor costurilor suportate pentru achiziționarea sau construirea activului, inclusiv contravaloarea oferită și costurile de tranzacție suportate".[54] În schimb, atunci când un activ este evaluat la valoarea justă la recunoașterea inițială, valorile de intrare sunt, de asemenea, evaluate la valoarea justă. Prin urmare, pot exista diferențe între valorile de intrare pe care IASB le atribuie activului atunci când se încearcă să se recunoască atributul de evaluare.[55] Considerăm că diferențele identificate de IASB sunt mai bine înțelese în practică ca diferențe între unitățile contabile. Evaluăm inițial elementele la prețul de tranzacție, chiar dacă tranzacția se face pentru o sumă care nu reflectă un schimb echitabil, cum ar putea fi cazul tranzacțiilor cu controlori comuni și alte părți afiliate. Întrebarea relevantă este cum afectează circumstanțele în care este determinat prețul modul în care ar trebui să evaluăm informațiile furnizate de prețul tranzacției. De exemplu, în cazul în care o entitate achiziționează un activ comercial de la o parte afiliată la un preț care este în mod clar sub valoarea sa de piață justă, ar trebui ca dobânditorul să recunoască activul inițial la prețul tranzacției sau să îl reseteze la valoarea sa curentă? Recunoașterea elementelor la valoarea de tranzacție este în concordanță cu înregistrarea informațiilor specifice entității. În cazul în care o entitate poate obține controlul unui activ la un preț avantajos, este probabil să beneficieze de acest avantaj în perioadele viitoare.

Costurile de consum vor fi mai mici decât în cazul în care activul ar fi fost achiziționat la prețul pieței. Pe de altă parte, reevaluarea prețului la momentul recunoașterii inițiale oferă informații despre resursele economice utilizate de entitate. Bineînțeles, pot exista cazuri în care angajamente bazate pe valoarea actualizată furnizează utilizatorului real informații mai bune decât angajamente bazate pe costuri. Unul dintre principalii factori este modul în care activul sau pasivul va contribui la fluxurile de numerar viitoare. În cadrul unor standarde existente, IASB presupune implicit că evaluarea anumitor active sau pasive la valoarea actualizată oferă informații mai bune despre fluxurile de trezorerie pe care acestea (sau pasivele) le vor genera pentru entitate decât evaluarea lor la cost. Modificările valorii actualizate reprezintă un eveniment, iar valorile veniturilor și cheltuielilor sunt rezultatul modificărilor de valoare. În elaborarea cerințelor pentru instrumentele financiare, IASB a elaborat cerințe de evaluare care reflectă modul în care aceste active și pasive sunt convertite în numerar. Pentru activele financiare cu recuperare simplă a dobânzii și a principalului, se utilizează evaluarea pe bază de cost. În alte cazuri, instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă. Deși valoarea justă este concepută pentru a surprinde perspectiva participanților pe piață, modelul de afaceri al entității este cel care alege valoarea justă, nu costul.[56] Există și alte motive pentru care IASB

---

[53] Comisia Europeană, Regulamentul delegat (UE) .../... al Comisiei de modificare a Regulamentului delegat (UE) 2019/815 în ceea ce privește actualizarea din 2021 a taxonomiei prevăzute în standardele tehnice de reglementare referitoare la formatul de raportare electronic unicBruxelles, 29.11.2021, C(2021) 8474 final. Disponibil la adresa: https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/C(2021)8474_1/090166e5e5244f69?rendition=fals (accesat la 11 August 2022)

[54] PwC, 2.3 Initial measurement (asset acquisitions), 30 Iunie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/property_plant_equip/property_plant_equip_US/Chapter-2--Asset-acquisitions-formerly-BCG-7/2_3-Initial-measurement-asset-acquisitions.html#pwc-topic.dita_d3234ce7-07da-45a4-a015-d5b101a87585 (accesat la 11 August 2022)

[55] AOSSG Comments on Exposure Draft, Third edition of the IFRS for SMEs Accounting Standard, September 2022. Disponibil la adresa: https://www.aossg.org/docs/Submissions_to_IASB/2023/AOSSG_CL_IFRS%20for%20SMEs_20230307-signed.pdf (accesat la 11 Decembrie 2022)

[56] Bostan, I., Grosu, V., & Scutariu, L., The fair value–a new evaluation method in accounting of company. *Bulletin UASVM Horticulture*, 2009, 66(2), 46-51.

Scanned with OKEN Scanner

consideră oportună renunțarea la baza de cost. De exemplu, actualizarea valorii terenurilor poate fi justificată deoarece, în general, terenurile nu sunt consumate. În mod similar, activele deținute în așteptarea unor schimbări de valoare, cum ar fi investițiile imobiliare sau operele de artă, pot fi evaluate mai bine la valoarea actualizată. În plus, evaluarea costului de achiziție al unui activ sau al unei datorii poate fi mai dificilă decât evaluarea valorii sale actuale. Standardul IASB privind activitățile agricole este, în esență, un standard privind stocurile. Cu toate acestea, spre deosebire de IAS 2, acesta impune ca activele vii să fie evaluate la valoarea justă. Activitățile cum ar fi agricultura sunt deosebit de dificile, deoarece producția trece printr-un proces biologic.[57] Acest proces modifică unitatea de cont prin procese naturale, cum ar fi cantitatea de lemn dintr-o pădure comercială sau creșterea strugurilor sau a florilor de palmier de ulei. Acest lucru face dificilă măsurarea costurilor. De exemplu, costul unui miel sau al unui vițel este dificil de măsurat în mod inerent. Combinația dintre schimbarea unităților de contabilitate și dificultățile de atribuire a costurilor poate justifica renunțarea la măsurarea bazată pe tranzacții. Acest lucru poate fi justificat din cauza dificultății de măsurare a costurilor sau din cauza avantajelor informaționale ale măsurării valorii curente. În cazul activităților agricole, o mare parte din dezbaterea privind cerințele actuale se concentrează pe întrebarea dacă este utilă separarea produselor agricole de plantele pe care le poartă și de terenul pe care cresc plantele. Aspectele legate de conturi sunt cele care joacă un rol în determinarea atributelor care sunt separate sau combinate și, prin urmare, a modului în care se aplică contabilitatea de angajamente IASB a dezvoltat un sistem care se concentrează doar pe evaluarea activelor și pasivelor, veniturile și cheltuielile fiind doar rezultatul acestei evaluări.[58] În elaborarea acestui sistem, acesta presupune că valoarea actualizată este un atribut de evaluare adecvat. În cadrul acestei abordări, IASB ar trebui să justifice trecerea de la o contabilitate de angajamente la valoarea actualizată la o contabilitate de angajamente bazată pe costuri.[59] Este foarte dificil pentru IASB să respingă ipoteza contabilizării la valoarea actuală, deoarece în cadrul propus nu există nicio discuție semnificativă cu privire la scopul contului de profit și pierdere sau la conținutul informațiilor prezentate în cadrul obligațiilor bazate pe costuri.

În schimb, dacă cadrul ar începe cu ipoteza că entitățile trebuie să evalueze inițial tranzacțiile la prețurile de tranzacție, atunci ar fi mai intuitiv să se discute despre tipurile de tranzacții care ar furniza cele mai utile informații pentru utilizatorii cheie. Evaluarea la valoarea justă este doar una dintre opțiunile disponibile pentru IASB, ceea ce justifică elaborarea unei astfel de cerințe la nivel de standard. Pare firesc să se ia în considerare cerințele de evaluare. Un sistem de contabilitate în partidă dublă bazat pe contabilitatea de angajamente poate trata veniturile și cheltuielile direct măsurabile în același mod ca și activele și pasivele direct măsurabile.

1.2 Evoluția cadrului de raportare conform IFRS

Apariția și răspândirea globalizării a revoluționat practicile de afaceri din întreaga lume. Într-o eră a globalizării, inovația tehnologică a facilitat schimburile, a sporit fluiditatea schimbului de informații și a eliminat distanțele geografice. În acest context globalizat, este nevoie de o infrastructură soft pentru a armoniza practicile comerciale. Prin urmare, au fost create instituții și standarde pentru a facilita practicile de afaceri din întreaga lume, cum ar fi înființarea IASB și IFRS.

---

[57] Nagy A.A., *Contribuții la perfecționarea managementului financiar al exploatațiilor agricole*, Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară a Banatului Timișoara, Timișoara, 2009.

[58] Mates, D., Grosu, V., Hlaciuc, E., Bostan, I., Bunget, O., Domil, A., ... & Artene, A., Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system. *Archives of Biological Sciences*, 2015, 67(2), 705-714.

[59] Idem [50], Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for IASB

Scanned with OKEN Scanner

1.2.1. *Evenimentele majore la nivelul organizațiilor cu implicații în sfera IFRS*

Din punct de vedere istoric, ideea IFRS a apărut în Uniunea Europeană cu scopul de a armoniza practicile contabile pe toate continentele. Cu toate acestea, conceptul s-a răspândit rapid în întreaga lume ca un limbaj comun care ar ajuta în cele din urmă la comunicarea și interpretarea datelor de afaceri dincolo de granițele lumii. Înainte de IFRS, Standardele internaționale de raportare financiară (IAS) au fost emise de Consiliul Comitetului internațional pentru standarde de contabilitate (IASC) între 1973 și 2001. IFRS au fost emise de IASC din 1973 până în 2001. În 2001, Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB) a înlocuit IASC. Acesta a fost punctul culminant al unei reorganizări bazate pe recomandările raportului "Recommendations on shaping the IASC for the future."[60]

Unul dintre principalele motive pentru introducerea IFRS a fost acela de a crea un limbaj contabil comun, astfel încât entitățile și situațiile financiare ale acestora să fie consecvente și fiabile între companii și țări, IFRS sunt uneori confundate cu IAS, standardele mai vechi prin care IFRS a înlocuit IAS, multe altele, cum ar fi imobilizările corporale și beneficiile angajaților. Până în 2020, peste 120 de țări au adoptat pe scară largă IFRS. Printre acestea se numără Uniunea Europeană, multe țări din Asia și America de Sud. Statele Unite folosesc Principiile contabile general acceptate (GAAP), cunoscute și sub numele de US GAAP. Fundația IFRS este o organizație non-profit de interes public. IFRS a fost înființat pentru a dezvolta un set unic de standarde de contabilitate de înaltă calitate, ușor de înțeles, obligatorii și acceptate la nivel internațional și pentru a promova și facilita adoptarea acestora.[61] Consiliul este un grup independent de profesioniști cu experiență practică relevantă în domeniul stabilirii standardelor contabile, al raportării financiare, al auditului, al utilizării și al guvernanței. Diversitatea geografică este, de asemenea necesară: Statutul Fundației IFRS stabilește regulile complete pentru componența Consiliului, iar distribuția geografică poate fi găsită în fiecare exemplar. Membrii consiliului sunt responsabili de elaborarea și publicarea standardelor IFRS, inclusiv a IFRS pentru IMM-uri. Consiliul este, de asemenea, responsabil de aprobarea interpretărilor standardelor IFRS pregătite de Comitetul de interpretare a IFRS (fostul IFRIC).[62]

Administratorii Fundației IFRS își numesc membrii printr-un proces deschis și riguros, care include publicarea posturilor vacante și consultarea organizațiilor relevante. Comitetul de interpretare a IFRS este organismul de interpretare al Consiliului pentru standarde internaționale de contabilitate (Consiliul). Comitetul de interpretare colaborează cu Consiliul pentru a sprijini aplicarea standardelor IFRS". Comitetul de interpretare răspunde la întrebările privind aplicarea standardelor și desfășoară orice altă activitate la cererea Consiliului". Pe măsură ce afacerile au evoluat și conceptul de globalizare economică a evoluat, sistemul de raportare IFRS a evoluat pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor: O cronologie în acest sens este prezentată în Figura nr. 1.1 de mai jos:[63]

---

[60] Idem [20], IFRS –Who we are, IFRS Foundation, 2018.

[61] IASB, Proiect de expunere februarie 2007, IFRS pentru IMM-URI, Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/ifrs-for-smes-standard-2009/rosmeedstandard.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2020)

[62] Idem [20], IFRS –Who we are, IFRS Foundation, 2018.

[63] Comparability In International Accounting Standards— A Brief History, FASB. Disponibil la adresa: ttps://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/international/briefhistory.html&bcpath=ff&isStaticPage=true (Accesat : 11 Decembrie 2021)

Scanned with OKEN Scanner

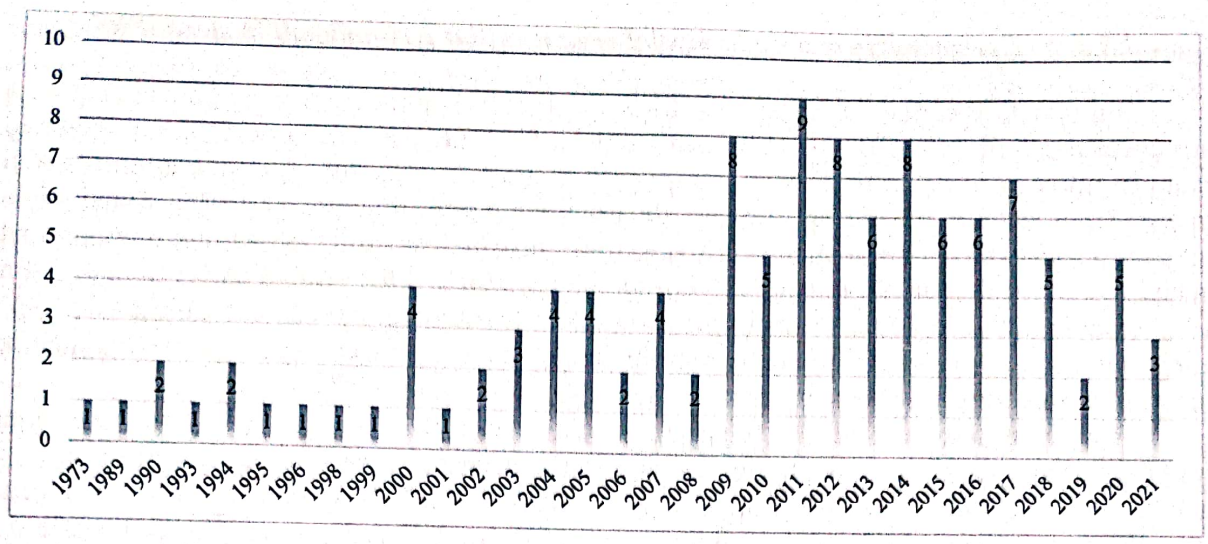


Figura nr. 1.1: Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS®
Sursa: Elaborat în baza Istoriei cadrului IFRS (Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history)

1973- Organismele profesionale de contabilitate din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Țările de Jos, Regatul Unit/Irlanda și Statele Unite formează IASC și sunt de acord să adopte standarde internaționale de contabilitate pentru listările transfrontaliere. Primele standarde publicate in 1975, reprezentad mai mult exemple de bune practici.[64]. Prima initiativa din partea FASB, de a se implica mai direct în eforturile de îmbunătățire a standardelor internaționale a fost in 1988.[65]

1989- IASC publică Cadru pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare — primul „cadru conceptual" internațional.

1990- Odată cu emiterea IAS 31 Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație, IASC își completează setul inițial cuprinzător de 31 de standarde internaționale de contabilitate. Astfel, IASC publică declarația de comparabilitate a intenției a situațiilor financiare, indicând intenția sa de a reduce numărul de tratamente contabile alternative permise de Standardele internaționale de contabilitate.

1993- IASC își finalizează „proiectul de comparabilitate și îmbunătățire", revizuind zece standarde, reducând substanțial gama de opțiuni de politică contabilă conform standardelor internaționale și deschizând calea pentru evaluarea viitoare a standardelor de către Organizația Internațională a Supraveghetorilor de Valori Mobiliare (IOSCO).[66]

1994- Președintele IASC îndeamnă IOSCO să accepte Standardele Internaționale de Contabilitate pentru a fi utilizate în ofertele multinaționale de valori mobiliare și listări străine. IOSCO finalizează o revizuire inițială a Standardelor Internaționale de Contabilitate într-o scrisoare către IASB.[67]

1995- IOSCO se angajează să revizuiască standardele de bază cu obiectivul de a le aprobă pentru ofertele transfrontaliere de valori mobiliare.

---

[64] Burlaud, A., Evolutii ale standardizarii contabile: socul financiarizarii si globalizarii. *Audit Financiar*, 2020, *18*(158), 323-338.

[65] Kirsch, R. J., The evolution of the relationship between the US financial accounting standards board and the international accounting standard setters: 1973–2008. *Accounting Historians Journal*, 2012, *39*(1), 1-51.

[66] Mirza, A., & Nandakumar, A., Wiley international trends in financial reporting under IFRS including comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and India accounting standards. Hoboken, N.J., John Wiley & Sons, 2013.

[67] Efeciencies in multinational securities offerings: how to promote international harmonisation of accountg standards, IOSCO. Disponibil la adresa: https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/our-history/1994-shiratori-speech-to-iosco.pdf?la=en (Accesat : 11 Decembrie 2021)

Scanned with OKEN Scanner

1996- IASC aprobă formarea unui Comitet Permanent de Interpretări (SIC) pentru a pregăti interpretări ale Standardelor Internaţionale de Contabilitate.

1998- G7 solicită IASC să finalizeze, până la începutul anului 1999, o propunere pentru o gamă completă de standarde de contabilitate convenite la nivel internaţional pentru a consolida sistemul financiar internaţional.

1999- IASC îşi deschide şedinţele observării publice.

2000- Fundaţia IFRS este înfiinţată, Paul Volcker fiind numit preşedinte al administratorilor, Sir David Tweedie ca preşedinte al Consiliului.

IASC este de acord să se restructureze într-un Consiliu pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate cu normă întreagă, supravegheat de administratori independenţi. Este lansat un raport al grupului de lucru pentru strategie, precum şi comunicate de presă privind aprobarea membrilor IASC de restructurare şi o nouă constituţie. Mai departe, IASC îşi finalizează stabilirea standardelor şi emite o declaraţie care oferă sugestii de tranziţie unui nou Consiliu. IOSCO recomandă utilizarea standardelor internaţionale de contabilitate pentru listările transfrontaliere.[68]

2001- Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate ţine prima sa şedinţă, anunţă ordinea de zi tehnică iniţială, adoptă Standardele IASC.

2002- Consiliul şi Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Financiară din SUA (FASB) semnează „Acordul Norwalk" pentru a îmbunătăţi şi a face converge între standardele IFRS şi US GAAP.Cu acesta ocazie, Europa adoptă o lege care impune entităţilor listate pe pieţele reglementate de valori mobiliare, inclusiv băncilor şi entităţilor de asigurări, să îşi elaboreze situaţiile financiare consolidate în conformitate cu Standardele IFRS începând cu 2005. Un comunicat de presă este emis; [69,70]

2003- Consiliul finalizează reformele prioritare la standardele moştenite de la IASC în pregătirea pentru adoptarea pentru prima dată de către jurisdicţiile majore.

Consiliul emite primul standard - IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a IFRS-urilor. De asemenea, Consiliul găzduieşte prima dintre ceea ce vor deveni reuniuni anuale ale stabilitorilor de standarde contabile mondiale.

2004- Consiliul emite al doilea standard, IFRS 2 „Plăţi bazate pe acţiuni", ca răspuns la preocupările investitorilor cu privire la omiterea cheltuielilor care decurg din opţiunile de acţiuni şi tranzacţii similare cu angajaţii. In perioada următoare, Consiliul finalizează alte reforme prioritare ale standardelor IFRS prin emiterea IFRS 3-6. IASB lansează un proiect pentru a dezvolta un cadru contabil separat pentru entităţile mici şi mijlocii (IMM-uri). Consiliul introduce transmisiunea în direct pe internet a reuniunilor sale.

2005- Consiliul emite IFRS 7 „Instrumente financiare: dezvăluiri", pentru îmbunătăţirea informaţiilor despre instrumente financiare şi capital. China adoptă standarde de contabilitate în mod substanţial în conformitate cu standardele IFRS, cu scopul de a convergenţă deplină. Iar în Europa, 7.000 de entităţi din 25 de ţări trec de la SNC la standardele IFRS. În acelaşi timp, Australia, Hong Kong, Noua Zeelandă, Africa de Sud şi altele adoptă standardele IFRS. Tot atunci, IOSCO publică o declaraţie privind dezvoltarea şi utilizarea SIRF-urilor în 2005.

2006- Consiliul şi FASB accelerează programul de convergenţă.Consiliul emite ulterior IFRS 8 Segmente operaţionale, pentru a reduce diferenţele între standardele IFRS şi US GAAP.

---

[68] Idem [20], IFRS –Who we are, IFRS Foundation, 2018.

[69] FASB, Comparability At International Accounting Standards— A Brief history. Disponibil la adresa: https://the-profitmaximizer.com/comparability-of-financial-statements-project (Accesat: 11 Decembrie 2021)

[70] Katsenelson V.N., Active value intesting. Making money in range-bound markets (Wiley Finance), John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S., 2007. Disponibil la adresa: https://epdf.tips/active-value-investing-making-money-in-range-bound-markets-wiley-finance.html (Accesat: 11 Decembrie 2021)

Scanned with OKEN Scanner

2007- Consiliul şi Consiliul pentru Standarde de Contabilitate din Japonia semnează un acord de cooperare. La acel moment, peste 100 de ţări au solicitat sau au permis utilizarea standardelor IFRS. In acest context, SEC din Statele Unite permite entităţilor din afara SUA să raporteze în SUA utilizând standardele IFRS, se consultă cu privire la utilizarea standardelor IFRS de către entităţile din SUA. Mai mult decât atât, Brazilia, Canada, Chile, Israel şi Coreea stabilesc termene pentru adoptarea standardelor IFRS.

2008- Malaiezia şi Mexic îşi anunţă intenţia de a adopta standardele IFRS. Consiliul şi Consiliul pentru Standardele de Contabilitate Financiară din SUA formează un Grup Consultativ de Criză Financiară pentru a ghida răspunsul comun la criză.

2009- Consiliul de monitorizare al fundaţiei IFRS a fost instituit, oferind o responsabilitate publică sporită. Administratorii extind Consiliul la 16 membri şi introduc consultarea publică trienală pe ordinea de zi a Consiliului. De asemenea, Consiliul emite Standardul IFRS pentru IMM-uri®. Acesta emite capitolele din IFRS 9 Instrumente financiare referite de clasificarea şi măsurarea activelor financiare. Administratorii restructurează Consiliul consultativ IFRS pentru a cuprinde reprezentanţi ai organizaţiilor, mai degrabă decât numiri personale, cu scopul de a obţine opinii ale unei game mai largi de părţi interesate şi de a acorda o mai mare autoritate opiniilor primite. Raportul Grupului Consultativ pentru Criza Financiară către IASB şi FASB despre implicaţiile de stabilire a standardelor ale crizei financiare globale. Liderii G20 susţin activitatea consiliului de administraţie şi solicită o mişcare rapidă către crearea standardelor globale de contabilitate. Japonia aprobă o foaie de parcurs IFRS şi permite unor entităţi să adopte în mod voluntar standardele IFRS.

2010- Hans Hoogervorst a fost numit preşedinte al consiliului de administraţie începând cu 1 iulie 2011. Consiliul revizuie IFRS 9 pentru a adăuga cerinţe legate de clasificarea şi măsurarea datoriilor financiare, inclusiv derivate încorporate şi „riscul propriu de credit". Consiliul şi FASB finalizează prima fază a proiectului lor comun pentru dezvoltarea unui cadru conceptual îmbunătăţit. Fundaţia IFRS lansează un program de consultare mai largă cu investitorii. Într-un memorandum de înţelegere cu Fundaţia IFRS, Brazilia se angajează să adopte standarde IFRS.[71]

2011- Consiliul emite trei standarde IFRS cu privire la contabilizarea şi informaţiile despre interesele în alte entităţi. Mai departe, Consiliul şi FASB emit cerinţe convergente de măsurare a valorii juste şi de dezvăluire.[72] Tot în acea perioadă, Consiliul emite amendamente la IAS 19 „Beneficiile angajaţilor" pentru a oferi investitorilor şi altor utilizatori o imagine clară a angajamentelor unei entităţi care rezultă din planurile de beneficii determinate. Totoadată, Administratorii înfiinţează Grupul IASB pentru economii emergente, ca răspuns la solicitarea G20. IASB şi FASB emit cerinţe convergente de dezvăluire de compensare si aliniază cerinţele de prezentare pentru alt rezultat global. Michel Prada este numit preşedinte al administratorilor, iar Canada începe să folosească standardele IFRS. Prin urmare, până in acel moment, aproape 80 de jurisdicţii au adoptat standardul IFRS pentru IMM-uri® sau au anunţat planuri de a face acest lucru.[73]

2012- Administratorii Fundaţiei IFRS publică un comunicat de presă despre revizuirea strategiei lor finalizate, prezentând recomandări în patru domenii: misiunea Fundaţiei IFRS, în special interesul public servit de activitatea Fundaţiei; guvernanţă; procesul şi procedurile utilizate de Fundaţie şi IASB; şi finanţarea organizaţiei. Consiliul de monitorizare finalizează evaluarea guvernanţei, propune extinderea numărului de membri şi creşterea deschiderii.

---

[71] Idem [20], IFRS –Who we are, IFRS Foundation, 2018.

[72] Idem [68], FASB, Comparability at IAS

[73] Progress report on IASB-FASB convergence work 21 April 2011. Disponibil la adresa: https://www.fasb.org/document/blob?fileName=April_2011_progress_report_final.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, Rolul Comitetului de interpretări este îmbunătăţit în urma evaluării mandatului. Cu acest prilej, Fundaţia IFRS deschide un birou regional Asia-Oceania la Tokyo. Consiliul termină prima consultare a agendei si introduce un program de cercetare. Odata cu Rezoluţia Federaţiei Panafricane a Contabililor care îndeamnă cele 39 de organisme membre ale sale să adopte standardele IFRS şi Standardul IFRS pentru IMM-uri, Argentina, Mexic şi Rusia încep să utilizeze standardele IFRS.[74] In continuare, SEC din SUA emite raportul final privind utilizarea IFRS - nu sunt propuşi paşi suplimentari. Personalul Fundaţiei IFRS efectuează o analiză a raportului.

2013- Se înfiinţează Forumul Consultativ pentru Standarde de Contabilitate (ASAF). Consiliul finalizează prima evaluare post-implementare a unui standard major si introduce „analiza efectelor" cuprinzătoare ca parte a revizuirii procesului corespunzătoare. De asemenea, Fundaţia IFRS începe publicarea profilurilor jurisdicţionale pentru a urmări progresul către crearea unui set unic de standarde globale de contabilitate, iar impreuna cu IOSCO stabilesc protocoale privind standardele IFRS. In tot acest timp, Japonia permite aproape tuturor entităţilor listate să utilizeze standardele IFRS: Ordonanţa Cabinetului revizuită disponibilă numai în limba japoneză.[75]

2014- IFRS 9 Instrumente financiare emis, completând răspunsul la criza financiară IFRS 15 Venituri din contracte cu clienţii, un standard convergent, emis în comun cu FASB[76]. Astfel, Fundaţia IFRS publică primul Ghid de buzunar anual pentru standardele şi adoptarea IFRS. Cu acest rilej, Consiliul lansează programul Investors in Financial Reporting cu sprijinul membrilor de frunte ai comunităţii globale de investiţii. Tot in acest sens, Fundaţia IFRS şi Autoritatea Europeană pentru Pieţele Valorilor Mobiliare (ESMA) semnează o Declaraţie comună a protocoalelor. Consiliul Internaţional de Raportare Integrată (IIRC) şi Fundaţia IFRS publică o declaraţie de intenţie comună. Tot acesleasi perioada, Forumul Internaţional al Stabilitorilor de Standarde de Contabilitate emite o Cartă pentru a stabili relaţiile de lucru dintre consiliu şi membrii IFASS, iar Fundaţia IFRS şi Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Evaluare (IVSC) semnează o Declaraţie comună a protocoalelor.

2015- Fundaţia IFRS publică o declaraţie a misiunii sale: să dezvolte standarde IFRS care să promoveze transparenţa, responsabilitatea ca şi calitate şi eficienţă pieţelor financiare la nivel global. De asemenea, Consiliul termină prima sa revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri , aducând îmbunătăţiri limitate specifice. In tot acest timp, China şi reafirmă angajamentul de a obţine o convergenţă deplină cu standardele IFRS. In acest sens,Comisia Europeană publică o evaluare pozitivă a 10 ani de utilizare a standardelor IFRS în Europa. Alte evaluări care ajung la concluzii similare sunt publicate în Canada, Coreea şi Australia. In perioada imediat urmatoare, India introduce standardele indiene de contabilitate (Ind AS) bazate pe standardele IFRS. Profilul jurisdicţiei din India disponibil aici. Prilej in care Asociaţia Actuarială Internaţională (IAA) şi Fundaţia IFRS îşi consolidează relaţia, subliniindu-şi intenţia de a interacţiona reciproc pentru a spori coerenţa muncii lor.

2016- IFRS 16 Leasing emis, care solicită ca toate contractele de arendă să fie raportate în bilanţul unei entităţi ca active şi datorii. In continuare Administratorii termină revizuirea strategiei, ceea ce duce la o concentrare sporită pe sprijinul pentru implementare şi raportarea

---

[74] Report of the Trustees' Strategy Review 2011. IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade. IFRS Foundation, februarie 2012. Disponibil la adresa: https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/our-history/2012-trustees-strategy-review.pdf?la=en (Accesat: 11 Decembrie 2020)

[75] Agenda Paper, IFRS Foundation Trustees' meeting, 27 March 2014, Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2014/april/trustees/papers/ap2-iasb-chair-report.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2020)

[76] IASB and FASB issue converged standard on revenue recognition, Comunicat de presa, Norwalk, CT, 28 mai 2014, Disponibil la adresa: https://fasb.org/page/getarticle?uid=fasb_NewsRelease05-28-14Body_0228221200 (Accesat: 11 Decembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

digitală, reducerea dimensiunii consiliului de administrație la 14 membrii. Nu mai ramane decât ca Consiliul sa finalizeze a doua consultare pe ordinea de zi și stabilește „o mai bună comunicare în raportarea financiară" ca prioritate până în 2021. In acest sens, Indonezia reafirmă angajamentul de a obține o convergență deplină cu standardele IFRS. Astfel, Fundația IFRS își consolidează relația; cu organizatiile IOSCO și ESMA.

2017- IFRS 17 „Contracte de asigurare" emis, reprezentând o revizuire fundamentală a contabilității asigurărilor. Acesta este momentul când Fundația IFRS lansează un nou site web. In sfarsit Arabia Saudită solicită utilizarea standardelor IFRS din 2017. Un alt moment important este atunci cand Comitetul de la Basel pentru Supravegherea Bancară și Fundația IFRS își aprofundează cooperarea.[77] Potrivit, unor statistici, capitalizarea bursieră a entităților listate la Bursa de Valori din Tokyo care utilizează sau intenționează să utilizeze standardele IFRS depășește acum 30% din capitalizarea totală a pieței. Lucrurile continua cu aspecte ce implica Fundația IFRS și Banca Mondială care aprofundează cooperarea pentru a sprijini economiile în curs de dezvoltare în utilizarea standardelor de raportare. In in acest an SEC din SUA impune utilizarea taxonomiei IFRS;[78]

2018- Cadrul conceptual revizuit pentru raportarea financiară, care stabilește principiile și politicile fundamentale ale raportării financiare care stau la baza standardelor IFRS. Cadrul conceptual revizuit înlocuiește Cadrul conceptual din 2010. De mentionat este faptul cain caesta peroada este numit un nou președinte al administratorilor Erkki Liikanen, prilej in care Fundația IFRS se mută din orașul Londra la Canary Wharf. Activitatea continua, astfel Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și Fundația IFRS publică o prelungire a memorandumului de înțelegere între cele două grupuri. Acesta este si momentul cand Jurisdicțiile OHADA și Papua Noua Guinee anunță cerința de a utiliza standardele IFRS, care sunt acum obligatorii sau permise în 144 din 166 de jurisdicții evaluate. Standardul IFRS pentru IMM-uri este cerut sau permis în 86 de jurisdicții și este luat în considerare în alte 11 jurisdicții.[79]

2019- Fundația IFRS lansează un program multianual de transformare digitală. Pentru a sprijini acest demers Comisia Europeană publică regulamentul ESEF, care include utilizarea taxonomiei IFRS.

2020- Consiliul finalizează stabilirea standardelor ca răspuns la Reformei ratei de referință a dobânzii. In acest sens, Administratorii Fundației IFRS publică o versiune revizuită a Manualului privind procedurile echitabile, consultandu-se totodată cu privire la raportarea de sustenabilitate. Pentru a veni in sprijinul celor afectati, Consiliul răspunde la pandemia de COVID-19 prin reconsiderarea calendarului publicațiilor cheie și publicând materiale dedicate care sprijină aplicarea standardelor IFRS. Merită menționat și faptul că în acesta perioada Vietnam publică foaia de parcurs pentru adoptarea standardelor IFRS.

2021- Administratorii Fundației IFRS anunță formarea Comitetului pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate (ISSB) la COP26. Administratorii publică, de asemenea, o Constituție revizuită, care oferă cadrul pentru formarea ISSB sub structura de guvernanță a Fundației IFRS. Tot in acesta perioada au loc o serie de actiuni precum faptul ca IASB publică Consultarea pe a treia agendă a Solicitării de informații pentru a ajuta la modelarea gândirii Consiliului atunci când stabilește cum să-și prioritizeze activitățile și ce proiecte noi să adauge la planul său de lucru pentru 2022 până în 2026. În acest scop, Administratorii Fundației IFRS își continuă activitatea cu privire la propunerile de creare a unui nou Consiliu de raportare a

---

[77] Idem[20], IFRS –Who we are, IFRS Foundation, 2018.

[78] IFRS Taxonomy for Foreign Private Issuers That Prepare Their Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards as Issued by the International Accounting Standards Board, Securities and exchange commission, 2017 [Release Nos. 33-10320; 34-80128]. Disponibil la adresa: https://www.sec.gov/files/rules/other/2017/33-10320.pdf (Accesat: 10 April 2020)

[79] MASB issues revised Conceptual Framework, 30 April 2018. Disponibil la adresa: https://www.masb.org.my/press_list.php?id=296 (Accesat: 11 Decembrie 2019)

Scanned with OKEN Scanner

durabilității, cu o actualizare a feedback-ului la consultarea inițială și o consultare cu privire la modificările propuse la Constituția Fundației IFRS.

Mediul de afaceri este foarte flexibil, iar capacitatea de a se adapta la anumite provocări este crucială în secolul XXI, anul 1973, adică din momentul în care s-a creat comunitatea internațională în ceea ce privește globalizarea și armonizarea contabilității, contabilitatea, nu numai ca profesie, ci chiar ca știință în domeniul său propriu, a fost comună. A existat o nevoie clară de a promova și reforma mediul de afaceri, de exemplu prin "radiografierea" entităților care oferă în același timp o abordare unică. Investitorii și alte părți interesate au devenit mai confortabile în a-și compara propriile performanțe cu cele ale altor organizații internaționale. Astfel, este mai ușor și mai ieftin să atragă capital pentru entități de la investitori din întreaga lume; adoptarea IFRS reduce costurile de informare între țări și sporește oportunitățile de comerț internațional cu bunuri și investiții; iar îmbunătățirea raportării financiare încurajează comerțul internațional.

Cele mai importante beneficii ale adoptării IFRS și ale existenței unei comunități care să gestioneze contabilitatea modernă sunt, în opinia noastră, următoarele:[80,81]

a) *Orientarea către investitor*. Unul dintre principalele avantaje ale IFRS față de Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) și față de OMFP 1802/2014 [82] este orientarea către investitor în următoarele moduri:

- Primul factor este faptul că IFRS promite informații mai precise, mai prompte și mai complete despre situațiile financiare în comparație cu standardele naționale. Iar informațiile furnizate de situațiile financiare IFRS sunt, în general, mai ușor de înțeles de către investitori, deoarece situațiile financiare pot fi înțelese fără a fi nevoie de alte surse de informații, oferind astfel mai multe informații investitorilor;
- De asemenea, ajută investitorii noi și mici prin simplificarea și îmbunătățirea standardelor de raportare, deoarece îi pune pe aceștia pe picior de egalitate cu alți investitori profesioniști, ceea ce nu este posibil cu standardele de raportare tradiționale. De asemenea, va reduce riscul pentru investitorii noi și mici atunci când tranzacționează, deoarece raportarea financiară este ușor de înțeles și, prin urmare, nu este benefică pentru investitorii profesioniști[83];
- Datorită armonizării și standardizării standardelor de raportare IFRS, investitorii nu mai trebuie să plătească taxe de procesare și ajustări pentru a înțelege situațiile financiare și nici analiști. Astfel, IFRS reduce costurile pentru investitori;
- Aplicarea IFRS va reduce diferențele internaționale în materie de standarde contabile și, într-o anumită măsură, va elimina achizițiile și fuziunile transfrontaliere ale investitorilor.

Pe baza informațiilor de mai sus, o mai bună informare ar trebui să scadă costul capitalului pentru companii, deoarece reduce atât riscul ca investitorii să cumpere și să dețină acțiuni, cât și riscul ca investitorii mai puțin informați să facă alegeri greșite din cauza lipsei de înțelegere. Acest lucru ar trebui, pe de o parte, să crească prețul acțiunilor și, pe de altă parte, să facă mai atractive noile investiții ale companiilor.

---

[80] ICAEW Information for Better Markets initiative. The effects of mandatory IFRS adoption in the EU: a review of empirical research. 28 February 2015. Disponibil la adresa: https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/effects-of-mandatory-ifrs-adoption.ashx (Accesat: 11 Decembrie 2019)

[81] Jordan, A., Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP Research Methodology. Erișim Tarihi, 2018, 20. Disponibil la adresa: https://research-methodology.net/advantages-and-disadvantages-of-ifrs-compared-to-gaap/ (Accesat: 11 Decembrie 2019)

[82] OMPF 1802 din 29 decembrie 2014 - Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Disponiil la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2019)

[83] Strengthening the relevance of financial reporting, 20 June 2019. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2019/06/strengthening-the-relevance-of-financial-reporting/ (Accesat: 21 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

b) *Dovada recunoașterii prompte a pierderilor*. Recunoașterea promptă a pierderilor este o caracteristică esențială a IFRS, deoarece aduce beneficii nu numai investitorilor, ci și creditorilor și altor părți interesate din cadrul societății. transparența sporită și recunoașterea pierderilor din IFRS îmbunătățește, în general, eficacitatea contractelor dintre o societate și conducerea acesteia și, de asemenea, îmbunătățește guvernanța corporativă, deoarece transparența sporită promisă de IFRS impune societăților să recunoască imediat pierderile, iar creditorii, precum și recunoașterea la timp a pierderilor permite, de asemenea, companiilor să ajusteze valorile contabile ale activelor și pasivelor, ale rezultatelor și ale capitalurilor proprii[84].

c) *Comparabilitatea informațiilor financiare și contabile* dintr-o perspectivă dinamică și orizontală. Convergența la IFRS a îmbunătățit comparabilitatea raportării financiare în UE[85]. Acest lucru a fost realizat prin standarde comune de raportare pe o piață unică - UE. Întrucât toate societățile care întocmesc situații financiare consolidate raportează acum pe aceeași bază, comparabilitatea s-a îmbunătățit nu numai pentru investitori, ci și pentru toate părțile interesate care utilizează situațiile financiare. Un alt motiv care a contribuit la succesul general al adoptării IFRS este faptul că peste 8.000 de societăți cotate la bursă din UE au trecut la IFRS în acel an. Cu toate acestea, lipsa comparabilității și a consecvenței IFRS a fost discutată după cum urmează:

- Datorită specificității naționale puternice a raportării conform IFRS, acesta a avut un impact major asupra modului în care societățile comerciale recunosc, evaluează și prezintă elementele. În plus, societățile au adoptat o abordare care reduce la minimum modificările față de standardele naționale anterioare, ceea ce reduce capacitatea de a compara situațiile financiare între sectoare de activitate.
- Lipsa orientărilor sectoriale în IFRS a necesitat o analiză îndelungată și a creat lacune și neconcordanțe în standardele de raportare IFRS. Și acesta este un alt motiv pentru lipsa de comparabilitate și inconsecvență.[86]
- Întrucât standardele de raportare SNC tind să ofere mai multe detalii, entitățile nu sunt convinse că IFRS sunt adecvate pentru scopul de a informa piețele financiare cu privire la performanță.
- Un alt motiv al lipsei de comparabilitate și de consecvență este faptul că standardele de raportare IFRS sunt mai complexe decât standardele naționale din Regatul Unit și necesită un proces de urmărire complex și mecanicist, care nu contribuie neapărat la îmbunătățirea performanței unei companii.[87]

Comparabilitatea raportării financiare în conformitate cu IFRS se va îmbunătăți numai dacă IFRS sunt aplicate în mai multe țări[88]. Cu toate acestea, comparabilitatea situațiilor financiare se deteriorează atunci când în aceeași țară sunt utilizate două standarde de raportare diferite, și anume IFRS și standardele naționale de raportare. Din cauza decalajului dintre valorile de piață și cele contabile, piețele bursiere locale sunt afectate în mod negativ atunci când IFRS sunt aplicate în conformitate cu standardele de raportare ale unei alte țări. În plus, s-au înregistrat puține progrese în ceea ce privește îmbunătățirea utilității și comparabilității rapoartelor financiare pe termen scurt. Acest lucru se datorează, în principal, faptului că

---

[84] Chan, A. L. C., Hsu, A. W. H., & Lee, E., Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. *International Review of Financial Analysis*, 2015, 38, 70-82.

[85] ICAEW, 2015, The effects of mandatory IFRS adoption in the EU: A Review Of Empirical Research. Disponibil la adresa: https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/effects-of-mandatory-ifrs-adoption.ashx. (Accesat: 21 Septembrie 2020)

[86] Jordon, A., *op. cit.*, 2018.

[87] Parliament. UK, Chapter 5: The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS), Parliamentary business, 2011. Disponibil la adresa: https://publications.parliament.uk/pa/ld201011/ldselect/ldeconaf/119/11908.htm (Accesat: 11 Septembrie 2019)

[88] Jordan., A., *op. cit.*, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

standardele de contabilitate IFRS sunt standarde de contabilitate destul de noi şi că armonizarea nu a fost încă pe deplin realizată în toate statele membre ale UE. Şi se aşteaptă ca îmbunătăţirile în ceea ce priveşte utilitatea şi comparabilitatea IFRS să fie realizate pe termen mediu şi lung. Pentru a asigura comparabilitatea situaţiilor financiare, toate societăţile trebuie să urmeze aceleaşi reguli prin adoptarea IFRS. Societăţile necotate la bursă şi IMM-urile pot, de asemenea, să îşi întocmească propriile conturi IFRS separate, ceea ce va spori şi mai mult comparabilitatea şi coerenţa situaţiilor lor financiare. În cele din urmă, utilitatea şi comparabilitatea rapoartelor financiare vor creşte dacă toate ţările din lume vor trece la IFRS.

d) *Standardizarea raportării financiare.* Cel mai citat beneficiu al IFRS a fost standardizarea raportării financiare, care va îmbunătăţi, în cele din urmă, comparabilitatea raportării financiare pe principalele pieţe financiare. De asemenea, va elimina barierele comerciale, acesta fiind unul dintre principalii factori care au stat la baza încercării UE de a adopta un set unic de standarde contabile.

e) *Creşterea consecvenţei în raportarea financiară şi a transparenţei informaţiilor.* Acest element poate fi numit şi unul dintre principalele beneficii ale tranziţiei la IFRS: statele membre ale UE vor avea coerenţă nu numai în ceea ce priveşte aspectele macroeconomice, ci şi în ceea ce priveşte raportarea financiară, ceea ce va îmbunătăţi relaţiile dintre investitori şi entităţi şi transparenţa între statele membre.

f) *Facilitarea accesului la pieţele de capital şi atragerea de investiţii străine.* Întocmirea situaţiilor financiare în conformitate cu un singur standard de raportare va îmbunătăţi, de asemenea, accesul societăţilor la pieţele financiare, deoarece există deja o bază uriaşă de mii de societăţi din Europa şi din alte părţi ale lumii care s-au convertit la IFRS[89]. Unul dintre principalele motive pentru trecerea de la US GAAP la noile IFRS a fost acela de a îmbunătăţi comparabilitatea pe pieţele financiare internaţionale şi de a spori atenţia investitorilor. Trebuie remarcat faptul că acest proces a fost şi continuă să fie pus în aplicare în majoritatea ţărilor din întreaga lume care au decis să treacă de la standardele naţionale la IFRS pentru a atrage noi investitori şi pentru a-şi extinde afacerile pe noi nişe.[90]

g) *Importanţa informaţiilor financiare şi contabile*. Acest atribut calitativ reprezintă un avantaj semnificativ din următoarele motive[91] (a se vedea Figura nr. 1.2).

Printre alte beneficii identificate se numără economiile de costuri rezultate din aplicarea noilor IFRS, în special pentru entităţile multinaţionale. Cu toate acestea, înainte ca societăţile să poată începe să beneficieze de aceste economii, ele vor trebui să cheltuiască o sumă semnificativă de bani pentru costurile de tranziţie. Pe lângă beneficii, IFRS prezintă şi dezavantaje: cel mai notabil dezavantaj al IFRS este costul de implementare pentru IFRS, constând în modificări ale sistemelor interne pentru a se conforma noilor standarde de raportare, costuri de formare etc.Va exista, de asemenea, problema reglementării IFRS în toate ţările, deoarece IASB şi IASC nu pot forţa toate ţările din lume să adopte IFRS din mai multe motive care nu depind de controlul lor. Aspecte precum pierderile şi câştigurile extraordinare, care nu sunt permise în noile IFRS, rămân un punct slab; un alt dezavantaj serios al tranziţiei la IFRS este că IASB va deveni un monopol în ceea ce priveşte stabilirea standardelor. Iar acest lucru este posibil să se accentueze odată ce IFRS vor fi adoptate de către entităţile americane. În plus,

---

[89] Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Zhu, W., The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of accounting and public policy*, 2012, 31(4), 374-398.

[90] Elhamma, A., Impact of mandatory IFRS adoption on foreign direct investment: the moderating role of conflict of interest regulation. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2023, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2022-0145

[91] ACCA Think Ahead, The Conceptual Framework, 2018. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/conceptual-framework.html (Accesat: 11 Septembrie 2019)

Scanned with OKEN Scanner

concurența, de exemplu, IFRS față de SNC, va crește probabilitatea ca informațiile fiabile și utile să fie produse într-un mediu concurențial.

Noile IFRS reflectă mai degrabă substanța economică decât forma juridică	Acestea ajută societățile și alte părți interesate să aibă o imagine reală și corectă a tranzacțiilor societății
Modul în care IFRS reflectă profiturile și pierderile în timp util	Plasează IFRS într-o poziție mai fiabilă și mai credibilă în comparație cu SNC în ceea ce privește standardele de raportare
Bilanțurile întocmite în conformitate cu IFRS tind să fie mai utile decât SNC	Fiind mai detaliate din cauza aspectului, consecvenței și gradului de complexitate
Noile IFRS nu mai permit manipularea conducerii prin rezerve ascunse	Ceea ce le face mai puțin manipulatoare și mai orientate către acționari.

Figura nr. 1.2. Atribute calitative a informațiilor financiare în raport cu aplicarea noilor IFRS

Sursa: adaptare după ACCA Think Ahead, The Conceptual Framework, 2018.

Costul total al tranziției la IFRS pentru entitățile americane depășește 8 miliarde de dolari, iar costul unic de tranziție pentru entitățile mai mici este în medie de 420.000 de dolari, o sumă semnificativă pe care entitățile nu o vor putea absorbi. Și chiar dacă societățile și țările absorb costurile enorme de tranziție, este posibil ca beneficiile IFRS să nu devină vizibile decât mai târziu, deoarece va dura câțiva ani până când situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS vor deveni suficient de vechi pentru a fi armonizate și aliniate.

O importanță deosebită în tranziția la IFRS este utilizarea valorii juste ca bază principală pentru evaluarea activelor și pasivelor.[92] Iar experții consideră că acest principiu va duce la o volatilitate sporită în raportarea activelor. Unul dintre dezavantajele adoptării IFRS-urilor este faptul că sunt destul de complexe și costisitoare, iar dacă tranziția la IFRS este necesară sau impusă IMM-urilor, acestea ar putea suferi din cauza costurilor de tranziție ridicate, iar nivelul de complexitate al IFRS-urilor ar putea să nu fie învățat de IMM-uri, ceea ce reprezintă un dezavantaj semnificativ pentru acestea.

1.2.2. Activitatea Fundației IFRS în anul 2021 și principalele obiective pentru anul 2022

Fundația pentru IFRS este o organizație fără scop lucrativ înființată pentru a dezvolta, promova și facilita adoptarea unor standarde de contabilitate și de sustenabilitate de înaltă calitate, înțelese la nivel internațional, aplicabile și acceptabile pentru raportarea financiară în scopuri generale, în interes public. Standardele se referă la standardele de contabilitate IFRS® și la viitorul standard IFRS® de prezentare a informațiilor privind dezvoltarea durabilă, care urmează să fie stabilit de către organismul de stabilire a standardelor al fundației, IASB, și de către Consiliul pentru standarde internaționale de dezvoltare durabilă (ISSB), recent înființat. Administratorii Fundației IFRS supraveghează două consilii, ambele subordonate Consiliului de supraveghere al unui organism public Misiunea Fundației IFRS este de a elabora standarde

[92] Deloitte, First-time adoption of International Financial Reporting Standards, A guide to IFRS 1, November 2009. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0911ifrs1guide.pdf (Accesat: 11 Septembrie 2019)

Scanned with OKEN Scanner

IFRS în beneficiul maxim al tuturor utilizatorilor Activitățile Fundației IFRS contribuie la încrederea, creşterea şi stabilitatea financiară pe termen lung în economia mondială prin promovarea interesului public.[93]

Fundația IFRS a făcut progrese bune în realizarea strategiei şi priorităților acestora pentru 2021. Acestea sunt câteva dintre realizările pentru anul 2021:[94]

a) Angajamentele față de utilizatori (obiectiv setat - asigurarea că organizația interacționează cu multe jurisdicții şi tipuri de părți interesate):

- s-a sporit implicarea pe scară largă a părților interesate cu privire la prioritățile strategice, în special ce se referă la dezvăluirile legate de sustenabilitate;
- a facut posibilă desfăşurarea activități de informare cu privire la o serie de documente de consultare publicate de administratori şi IASB;
- în septembrie 2021, ar putea avea loc o conferință virtuală de standardizare globală cu aproape 140 de participanți din 70 de țări şi peste 30 de prezentări;
- a fost posibilă organizarea unei conferințe virtuale a fundației IFRS în iunie 2022, cu peste 270 de delegați şi aproape 50 de prezentatori din peste 40 de țări.

b) Guvernanță şi strategie (obiectiv setat- administratorii supraveghează IASB, Comitetul de interpretare a IFRS şi ISSB, inclusiv procesul corespunzător şi sensibilizarea acestora, revizuind în mod regulat direcția strategică şi efectuând numiri de conducere):

- a fost consultat şi a adus modificări Constituției Fundației pentru a permite crearea ISSB în cadrul structurii de guvernare a Fundației;
- s-a continuat proiectul de dezvăluire a durabilității, rezultând anunțul despre crearea ISSB la COP26 şi un acord de consolidare cu CDSB şi VRF;
- s-a menținut un angajament regulat cu Consiliul de Monitorizare;
- s-a sprijinit transferul cu succes de la Hans Hoogervorst către Andreas Barckow în calitate de preşedinte al IASB;
- s-a sprijinit transferul cu succes de la Hans Hoogervorst către Andreas Barckow în calitate de preşedinte al IASB;

c) Perspective de dezvoltare şi perfecționare a comunității IFRS (obiectiv setat - asigurarea bunăstării şi dezvoltării consiliilor de administrație şi a personalului Fundației):

- eforturile continue de a dezvolta personalul prin coaching, instruire şi alte suporturi pentru progresul în carieră;
- s-a continuat concentrarea atentiei pe sprijinirea personalului pe parcursul perioadei de lucru la distanță din cauza COVID-19 şi tranziția către revenirea la birou, inclusiv oferirea de formare privind munca hibridă şi acordarea de prioritate bunăstării fizice şi mentale a personalului;
- s-a acordat sprijin personalul prin niveluri semnificative de schimbare, inclusiv schimbarea conducerii IASB şi crearea ISSB, printr-o comunicare regulată şi deschisă.[95]

Aspecte practice. În ceea ce privește punerea în practică a obiectivelor 1-3 menționate de autorul de mai sus, la 3 noiembrie 2021, Fundația IFRS a anunțat în mod oficial crearea noului ISSB în cadrul Conferinței Națiunilor Unite privind Schimbările Climatice (COP26)[96] privind clima de la Glasgow. Acest anunț a fost rezultatul unei revizuiri tehnice şi strategice de şase luni privind înființarea noului consiliu în cadrul organizației Fundației IFRS. Aceasta a urmat unei revizuiri şi consultări strategice a Consiliului de administrație pentru 2019-2020, în timpul

---

[93] IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/funding/2021/ifrs-annual-report-2021.pdf (Accesat: 11 Septembrie 2020)

[94] Idem [79], IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report.

[95] Idem [79], IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report.

[96] ISSB la COP27: Măsuri privind implementarea standardelor de prezentare a informațiilor legate de climă în 2023. Disponibil la adresa: https://ceccar.ro/ro/?p=27956 (Accesat: 11 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

căreia Consiliul a identificat nevoia urgentă de a avea un singur standard global de prezentare a informațiilor privind dezvoltarea durabilă. Consultarea a confirmat, de asemenea, faptul că fundația se află într-o poziție unică pentru a elabora aceste standarde. Cu sprijinul organizațiilor și al experților care au identificat o nevoie critică de conducere a Fondului, ISSB va elabora standarde de prezentare a informațiilor privind dezvoltarea durabilă care vor oferi un cadru global cuprinzător pentru prezentarea de informații de înaltă calitate privind dezvoltarea durabilă, pentru a satisface nevoile de informare ale investitorilor ISSB va colabora cu IASB în cadrul Fondului.

În martie 2021, Administratorii au înființat Grupul de lucru pentru pregătire tehnică (TWG)[97] pentru a consolida și dezvolta activitatea inițiativelor și organizațiilor de sustenabilitate pentru a răspunde nevoilor de informare a investitorilor și pentru a oferi orientări tehnice care să fie luate în considerare de către ISDS. TWG răspunde, de asemenea, unui apel al IOSCO de a coordona activitățile de promovare a consecvenței internaționale în ceea ce privește informațiile privind sustenabilitatea corporativă pentru a ajuta investitorii să evalueze valoarea companiei și să ia decizii de investiții. Printre participanții la TRG se numără IASB, MTBF, Grupul de lucru al Consiliului pentru stabilitate financiară privind informațiile financiare legate de climă (TCFD)[98], VRF, Forumul Economic Mondial (WEF) și Inițiativa de măsurare a capitalului părților interesate; IOSCO și Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate din sectorul public (IPSASB) au participat în calitate de observatori. TWG a pregătit opt rezultate care urmează să fie analizate de ICCB, inclusiv două prototipuri de standarde - Informații privind schimbările climatice și Cerințe comune pentru informațiile financiare legate de dezvoltarea durabilă - care vor fi publicate în noiembrie 2021. CDSB este un consorțiu internațional de ONG-uri corporatiste și de mediu care își propune să promoveze și să armonizeze un model global de raportare corporativă care să echivaleze capitalul natural și social cu capitalul financiar. CDSB oferă un cadru voluntar pentru raportarea riscurilor și oportunităților de mediu și sociale în același mod ca și informațiile financiare. Până la emiterea de către IASB a unui standard adecvat de prezentare a informațiilor privind dezvoltarea durabilă în conformitate cu IFRS, cadrul CDSB și orientările tehnice privind schimbările climatice, apa, biodiversitatea și informațiile sociale și resursele mai largi rămân relevante și aplicabile societăților comerciale.[99]

d) Eficiența mediului operațional (obiectiv setat- asigurarea faptului că Fundația este solidă și eficientă din punct de vedere operațional):

- Implementarea de noi procese și a fost modernizată infrastructura pentru a se asigura că Fundația este un loc de muncă sigur pentru personalul care se întoarce la birou;
- Prin introducerea unui nou sistem de gestionare a relațiilor cu clienții și a unei platforme îmbunătățite a site-ului web, s-au înregistrat progrese în toate domeniile de program ale proceselor de afaceri și ale tehnologiei pentru a îmbunătăți modul în care întreprinderea funcționează folosind instrumente digitale și se angajează cu părțile interesate prin intermediul unor sisteme și procese moderne;
- Introducerea Navigatorului de standarde IFRS, care a îmbunătățit modul în care utilizatorii de web accesează și utilizează standardele emise;
- Folosirea de sisteme tehnologice interne întreținute și îmbunătățite pentru a sprijini lucrul hibrid;
- Identificarea limitărilor IFRS (obiective axate pe investigarea problemelor și, în cazul

---

[97] Decizia (PESC) 2015/259 a Consiliului din 17 februarie 2015, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015D0259&from=MT(Accesat: 11 Septembrie 2020)

[98] TCFD, Ghid de implementare, 2019. Disponibil la adresa: https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/10/TCFD-Implementation-Guide-RO-1.pdf (Accesat: 12 Septembrie 2020)

[99] Idem [79], IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report.

Scanned with OKEN Scanner

în care acestea sunt identificate, recurgerea la elaborarea de noi standarde sau la modificări ale cerințelor de raportare financiară existente);

• Publicarea unei Cereri de informații cu privire la Consultarea a treia agendă a IASB pentru a aduna opinii cu privire la prioritățile IASB pentru 2022-2026;

• Publicarea de documente de consultare, s-au efectuat activități de informare și s-au analizat feedback-ul cu privire la: proiectul de expunere activele de reglementare și pasivele de reglementare; cerințe de prezentare a proiectelor de exponare în standardele IFRS- O abordare pilot; comentariu de management al proiectului de expunere; proiectul de expunere Filiale fără responsabilitate publică: Dezvăluiri.

• S-au avansat alte proiecte de cercetare și de stabilire a standardelor.

Aspecte practice. Revizuirea ulterioară punerii în aplicare a IFRS 9, Clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare IASB solicită o revizuire ulterioară punerii în aplicare (PIR) a unui nou standard de contabilitate sau a unei modificări semnificative în termen de doi-trei ani de la data intrării în vigoare a acestuia. Scopul acestor revizuiri este de a evalua dacă standardul funcționează așa cum s-a dorit. IFRS 9 Instrumente financiare a fost publicat în 2014 și reunește fazele de clasificare și evaluare, depreciere și contabilitate de acoperire a riscurilor din cadrul proiectului de înlocuire și îmbunătățire a IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare." IFRS 9, care intră în vigoare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date, specifică modul în care entitățile ar trebui să clasifice și să evalueze activele financiare și datoriile financiare, precum și modul în care ar trebui să fie clasificate anumite vânzări și achiziții de elemente nefinanciare. Accentul este pus pe instrumentele financiare cu caracteristici de sustenabilitate IASB intenționează să abordeze celelalte cerințe din IFRS 9 la o dată ulterioară IASB a emis o cerere de informații în septembrie 2021 și invită la comentarii până în ianuarie 2022. Feedback-ul obținut în urma sondajului va informa decizia IASB cu privire la posibilele modificări.

e) Aplicare consistentă (obiectiv setat- de a ajuta părțile interesate să obțină o înțelegere comună a cerințelor de raportare financiară):[100]

A publicat mai multe modificări restrânse finale și un proiect de expunere care propune modificări restrânse, inclusiv: aplicarea inițială a IFRS 17 și IFRS 9 – Informații comparative (Amendament la IFRS 17); concesiuni de chirie legate de COVID-19 după 30 iunie 2021; proiect de expunere Aranjamente de finanțare a furnizorilor; răspunde la propunerile adresate Comitetului de interpretare prin publicarea deciziilor pe ordinea de zi; publicarea de materiale educaționale pentru a sprijini aplicarea cerințelor de continuitate a activității.[101]

f) Raportarea financiară digitală (obiectiv setat- de a facilita consumul digital de informații financiare)[102]:

• Taxonomia contabilă IFRS a fost actualizată pentru a reflecta cerințele standardelor contabile IFRS emise în cursul anului și au fost aduse îmbunătățiri tehnologiei pe care se bazează acesta;

• S-au explorat implicațiile digitale pentru unele propuneri de prezentare și dezvăluire ale IASB;

• S-au sprijinit autoritățile de reglementare care utilizează sau adoptă taxonomia contabilă IFRS;

---

[100] IFRS Accounting, Third Agenda Consultation, Feedback Statement, July 2022. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/third-agenda-consultation/thirdagenda-feedbackstatement-july2022.pdf (Accesat: 12 Septembrie 2020)

[101] Idem[79], IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report.

[102] IFRS Accounting Taxonomy Update—2021 Technology Update, March 2022. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2022/ifrs-taxonomy-update-2021-technology-update/ (Accesat: 11 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

• Anjament cooperare mai intens cu partenerii din comunitatea de raportare digitală pentru a promova consumul digital de informații financiare la nivel global;

• A asigurat activitatea de revizuire inițială și a furnizat informații pentru IASB cu privire la strategia de raportare digitală.

g) Inteligibilitatea și accesibilitatea informațiilor (obiectiv setat- îmbunătățirea înțelegerii și accesibilității cerințelor de raportare financiară IFRS) :[103]

• S-au depus eforturi pentru a reduce complexitatea și costurile inutile pe care le implică aplicarea IFRS pentru cei care le elaborează, îmbunătățind în același timp calitatea informațiilor furnizate investitorilor;

• Standarde clare elaborate cu sprijinul unei echipe de redacție și de traducere dedicate și al unor evaluatori externi;

• Îmbunătățirea accesului la standarde și la materiale conexe, de exemplu, prin adnotarea standardelor de contabilitate IFRS, astfel încât acestea să poată face trimiteri încrucișate cu alte materiale, prin publicarea unei compilații semestriale a deciziilor de pe ordinea de zi și prin continuarea creării de conținut pentru IFRS Standards Navigator, o platformă îmbunătățită pentru accesul digital la standardele de contabilitate IFRS, care a fost lansată în 2021;

h) Standardul de contabilitate IFRS pentru IMM-uri (obiectiv setat- de a oferi cerințe de raportare financiară adaptate entităților care nu au responsabilitate publică (IMM-uri)):[104]

• Consiliul a analizat feedback-ul privind solicitarea de informații referitoare la revizuirea cuprinzătoare a IFRS pentru standardele de contabilitate pentru IMM-uri care urmează să fie publicată în 2020;

• A fost luată în considerare posibilitatea de a modifica standardul de contabilitate IFRS pentru IMM-uri pentru a reflecta noile cerințe ale acestuia.

Pe lângă obiectivele realizate pentru anul 2021, fundația IFRS și-a trasat prioritățile pentru anul 2022, acestea fiind divizate după categorii: Administrări și fundație; ISSB și IASB.

A. Obiectivele pentru anul 2022 *ce țin de administrație și fundație*:[105]

−numirea ISSB inaugurali și noi membri IASB;

−consolidarea completă a CDSB și VRF, inclusiv dezvoltarea unui model de operare, bazându-se pe resursele și expertiza tuturor organizațiilor;

−implementarea modelului cu mai multe locații pentru ISSB;

−concentrarea pe bunăstarea și dezvoltarea personalului și pe sprijinul părților interesate în timpul tranziției organizaționale;

−continuarea lansării proiectelor în cadrul programului de procese de afaceri și tehnologie, inclusiv un nou sistem financiar și o nouă bază de date de feedback tehnic;

−să includă lecții din practicile virtuale de implicare a părților interesate în timpul pandemiei pentru a aprofunda și extinde implicarea părților interesate după pandemie;

−monitorizarea răspunsurilor la încercarea de un an de lucru hibrid pentru a asigura că organizația adoptă cele mai bune practici de lucru;

−în anul următor, Fundația va lua în considerare propria raportare privind sustenabilitatea și modul în care măsoară, analizează și raportează asupra performanței sale.

B. Obiectivele pentru anul 2022 *ce țin de ISSB*:[106]

---

[103] Idem [75], IFRS Accounting, Third Agenda Consultation, Feedback Statement, July 2022.

[104] The IFRS for SMEs Accounting Standard, Standard 2015 Issued. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/ (Accesat: 11 Septembrie 2020)

[105] International Sustainability Standards Board, About the International Sustainability Standards Board, 3 November 2021. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/ (Accesat: 15 Septembrie 2020)

[106] ISSB at COP27: ISSB makes key announcements towards the implementation of climate-related disclosure standards in 2023, 08 November 2022. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/news-and-

Scanned with OKEN Scanner

–stabilirea operațiunilor și proceselor de luare a deciziilor;

–să publice proiectele de expunere ale dezvăluirii propuse privind schimbările climatice și standardele de cerințe generale de divulgare pentru consultare publică;

–consultați cu privire la o taxonomie propusă corespunzătoare standardelor propuse privind clima și cerințele generale de divulgare;

–să efectueze o analiză cuprinzătoare a feedback-ului public, pentru a progresa către emiterea standardelor privind clima și cerințele generale de divulgare;

–se consultă public cu privire la prioritățile viitoare ale ISSB;

–să stabilească și să se angajeze cu grupuri consultative ale ISSB și cu alte părți interesate;

–lucrează în strânsă cooperare cu IASB pentru a asigura alinierea și compatibilitatea între standardele de contabilitate IFRS și standardele IFRS de prezentare a durabilității.

C. Obiectivele pentru anul 2022 *ce țin de IASB:*[107]

–să se publice o declarație de feedback și să finalizeze prioritățile IASB pentru 2022 până în 2026, ca răspuns la consultarea pe agenda a treia;

–de a avansa proiectele de contabilitate tehnică, inclusiv situațiile financiare primare și fondul comercial și deprecierea;

–susține în continuare aplicarea consecventă a standardelor de contabilitate IFRS;

–de a continua să analizeze modalități de a crește înțelegerea și accesibilitatea Standardelor de Contabilitate IFRS;

–să continue dezvoltarea taxonomiei contabile IFRS și să sprijine autoritățile de reglementare care o adoptă;

–de a publica un proiect de expunere care propune modificări la IFRS pentru Standardul de Contabilitate pentru IMM-uri, bazat pe feedback la revizuirea cuprinzătoare;

–să se evalueze dacă standardele de contabilitate IFRS funcționează conform intenției, completând revizuirea post-implementare a standardelor IFRS pentru contabilitatea de grup (IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12) și revizuirea post-implementare a IFRS 9 (cerințe de clasificare și măsurare) și începerea- implementarea revizuirii IFRS 15;

–lucrează în strânsă cooperare cu ISSB pentru a asigura alinierea și compatibilitatea între Standardele de Contabilitate IFRS și Standardele IFRS de Divulgare a Sustenabilității.

Putem remarca, din cele prezentate până acum că, de-a lungul anilor Fundația IFRS a demonstrat că obiectivele sale au fost atinse în timp.[108] Acest lucru poate fi cuantificat prin satisfacția utilizatorilor, care au găsit soluții la probleme practice, în principal prin introducerea de noi standarde și dezvoltarea standardelor existente.[109,110]

1.3. Eficiența aplicării IFRS-urilor în Republica Moldova și România, în condițiile actuale ale economiei de piață

Implementarea IFRS reprezintă o schimbare foarte importantă pentru îmbunătățirea calității raportării financiare în România și Republica Moldova, și promovarea globalizării economice. Acest lucru este valabil mai ales pentru practicienii în domeniul financiar-contabil

---

events/news/2022/11/issb-cop27-progress-implementation-climate-related-disclosure-standards-in-2023/ (Accesat: 15 Septembrie 2020)

[107] Summary and analysis of the Third IASB Agenda Consultation and EFRAG Proactive Research Agenda – comment letters received. 28 September 2021. Disponibil la adresa: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[108] IFRS Fundation, Constitution Effective from 1 December 2018. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[109] Idem[79], IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report.

[110] The most important changes in IFRS and IAS in 2023. Disponibil la adresa: https://accace.com/changes-in-ifrs-and-ias/ (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

care asistă guvernul în atingerea acestui obiectiv, care este important din punct de vedere strategic pentru Moldova şi România. Cadrul contabil este o componentă cheie a infrastructurii economiei de piaţă care leagă entităţile private şi instituţiile publice. Mediul economic extern al ţărilor, crearea de entităţi comerciale mixte şi multinaţionale şi încurajarea investiţiilor străine în afaceri subliniază necesitatea de a îmbunătăţi sistemele de informaţii economice ale entităţilor şi de a configura sistemele contabile pe baza principiilor stabilite în standardele internaţionale. Internaţionalizarea mediului de afaceri înseamnă furnizarea de informaţii participanţilor în toate etapele, de la realizarea dimensiunii strângerii de fonduri până la realizarea obiectivelor acestora.[111] Activităţile economice ale companiilor multinaţionale se află în centrul interesului investitorilor străini, astfel încât situaţiile financiare sunt orientate către cerinţele standardelor internaţionale, ţinând cont de standardele de întocmire şi prezentare. Unele dintre cele mai importante beneficii ale implementării IFRS în Republica Moldova şi România sunt prezentate în Figura 1.3 de mai jos.

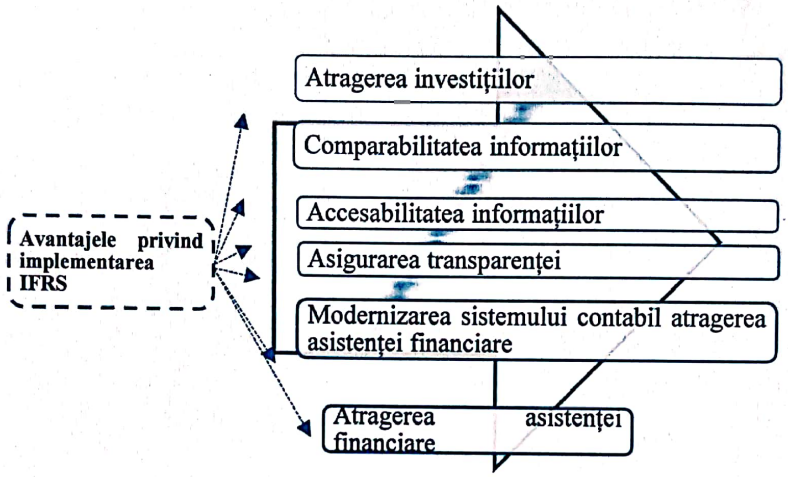


Figura nr. 1.3. Avantajele principale privind implementarea IFRS în Republica Moldova şi România. Sursa: Adaptare după Le Thi et al., 2019[112]

Astfel, potrivit figurii, în urma adoptării IFRS, societăţile au potenţialul de a-şi globaliza în mod semnificativ sprijinul extern, parteneriatele şi schimburile. Cu toate acestea, pentru a profita de aceste beneficii, este necesar să se prezinte o situaţie practică în care accentul nu se pune doar pe eficienţa IFRS, ci şi pe impactul acestora. Considerăm că este foarte important să specificăm aspectele legate de punerea în aplicare a IFRS în comparaţie cu acele sisteme naţionale de raportare şi oferim câteva exemple mai jos pentru a evidenţia specificul interpretărilor.

[111] Mihaila, S., Jieri, N., Eficienţa aplicării Standardelor Internaţionale De Raportare Financiară (IFRS) în Republica Moldova, în condiţiile actuale ale economiei de piaţă, *Studia Universitatis Moldaviae* (Seria Ştiinţe Exacte şi Economice), 2017, 107(7), 49-54.

[112] Le Thi, T.O, Thi, N.B. & Anh, T. C., Benefits and Difficulties of Adopting IFRSS. *Creativity and Innovation Management*, 2019, 10(9) 205-225.

Scanned with OKEN Scanner

Practicile contabile din Republica Moldova şi România prezintă dificultăţi în ceea ce priveşte perioada normală a ciclului de producţie/servicii sau perioada de vânzări de 12 luni. Ciclul normal de producţie/servicii poate sau nu să depăşească 12 luni. Astfel, ciclul este de o tură, o zi, o lună sau un an în unele sectoare ale economiei naţionale şi mai mult de un an în altele (a se vedea in continuare exemplul nr. 1.1):

> Exemplul nr. 1.1. *În industria vitivinicolă, un sector emergent al economiei naţionale, produsele (de exemplu, vinul, Divine) pot avea nevoie de mai mulţi ani pentru a ajunge la maturitate. Cu toate acestea, produsele în curs de maturare sunt contabilizate ca stocuri. Trebuie remarcat faptul că perioada de vânzare de 12 luni pentru stocuri este stabilită la data achiziţiei. În cazul în care bunurile nu sunt vândute în termen de 12 luni, acestea rămân în stocuri şi nu trebuie transferate în active imobilizate. Acest lucru rezultă din definiţia activelor circulante de la punctul 24(1) din SCN "Prezentarea situaţiilor financiare". Practica internaţională a stabilit criterii mai generale pentru a permite practicienilor să decidă în funcţie de propriile circumstanţe şi nevoi.*

După ce am clarificat această abordare generală, considerăm că este important, ca pas următor, să ne concentrăm asupra a trei categorii principale care sunt direct relevante pentru decizia de clasificare a elementelor ca fiind de capital: categoria fizică, categoria zonei de destinaţie şi categoria de exploatare.

O altă problemă în practicile contabile naţionale specifice Republicii Moldova se referă la includerea în definiţia şi componenţa stocurilor a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată (OMVSD) şi a obiectelor de inventar în România (a se vedea in continuare exemplul nr. 1.2):

> ***Exemplul nr. 1.2.*** *Conform punctului 6 din SCN "Stocuri", sunt prevăzute două metode de determinare a componenţei OMVSD, si anume:*
>
> - *Bunuri al căror preţ unitar nu depăşeşte limita legală, indiferent de durata de viaţă sau a căror durată de viaţă nu depăşeşte un an, indiferent de durata de viaţă a preţului unitar;*
>
> *Un preţ unitar care nu depăşeşte pragul de semnificaţie stabilit în politica contabilă este independent de durata serviciului sau durata serviciului nu depăşeşte un an, indiferent de preţul unitar. Atunci când aplică această opţiune, o entitate trebuie să determine în mod independent pragul de semnificaţie pentru OMVSD în conformitate cu politicile contabile din SCN. Modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare. Acest prag poate fi stabilit în sume absolute (de exemplu, 5.000 sau 10.000 de lei) sau în mărime relativă (de exemplu, 2-3% din totalul stocurilor).*
>
> *Atribuirea activelor la OMVSD este determinată de entitatea însăşi şi este reflectată în politicile sale contabile şi ar trebui să fie în concordanţă cu abordarea entităţii în ceea ce priveşte determinarea compoziţiei imobilizărilor corporale. Trebuie remarcat faptul că reglementările internaţionale nu prescriu clasificarea stocurilor ca OMVSD. Cu toate acestea, o analiză a IAS 16, Imobilizări corporale, arată că următoarele active sunt clasificate ca imobilizări corporale:*
>
> - *Deţinute de societăţi pentru producţia de bunuri sau servicii, pentru închiriere către terţi sau în scopuri administrative.*
> - *poate fi utilizat timp de mai mulţi ani.*

Prin urmare, în conformitate cu reglementările internaţionale, OMVSD cu o durată de viaţă utilă mai mare de un an ar trebui să fie recunoscute ca active imobilizate. În opinia noastră, reglementările naţionale conţin, de asemenea, prevederi preluate din reglementările anterioare şi din reglementările sovietice, fără a ţine cont de faptul că au fost elaborate în conformitate cu IFRS şi cu Directiva europeană.[113]

[113] Directiva 2014/25/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 26 februarie 2014 privind achiziţiile efectuate de entităţile care îşi desfăşoară activitatea în sectoarele apei, energiei, transporturilor şi serviciilor poştale şi de abrogare a Directivei 2004/17/CE.

Scanned with OKEN Scanner

Trebuie remarcat faptul că există unele particularități în conceptul de OMVSD în reglementările contabile din România, Rusia, Ucraina și alte țări.[114] Având în vedere cele de mai sus și ținând cont de practicile contabile naționale în legătură cu OMVSD, se propune ca numai OMVSD cu o durată de viață utilă de un an sau mai puțin să fie recunoscute ca stocuri, indiferent de valoarea lor unitară sau în limitele pragurilor de semnificație stabilite în politicile contabile ale organizației. În același timp, stocurile care pot fi utilizate mai mult de un an ar trebui recunoscute ca active imobilizate într-o grupare separată. Această recomandare este în conformitate cu practica și cerințele internaționale ale țărilor vecine care au introdus parțial norme internaționale, precum și ale statelor membre ale UE, cum ar fi România și Slovacia.

O altă problemă care apare în determinarea bunurilor care pot fi raportate la stocuri, deși diferă de abordarea reglementară internațională, este includerea în inventar a ambalajelor returnabile (a se vedea exemplu nr. 1.3):

> ***Exemplul nr. 1.3.*** *În conformitate cu punctul 6 din SCN „Stocuri", sbpct.7), stocurile includ: ambalaje - bunuri, inclusiv ambalaje de unică folosință sau reutilizabile, achiziționate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) și/sau a altor bunuri. Trebuie remarcat faptul că materialele de ambalare reutilizabile și containerele returnabile sunt deținute de entități, dar nu sunt consumate (trecute la cheltuieli) după prima lor utilizare. Astfel de ambalaje pot fi utilizate pentru o perioadă mai mare de 12 luni consecutive, în conformitate cu legislația națională. Prin urmare, în ceea ce privește această problemă, care este relevantă doar pentru contabilizarea ambalajelor returnabile, sugerăm să se acorde mai multă atenție criteriilor de separare a acestor tipuri de stocuri atunci când acestea intră în activele unei entități. Ar trebui să se facă o recunoaștere clară și explicită, de exemplu, ambalajele de unică folosință ar trebui să fie clasificate ca stocuri, iar ambalajele returnabile ar trebui să fie o componentă a imobilizărilor corporale.*

Considerăm că în ambele cazuri, recunoașterea acestor elemente contabile afectează conturile de active (stocuri, active imobilizate), de pasive și/sau de venituri din bilanț. În cazul în care se aplică această recomandare, alegerea metodei care este cea mai potrivită pentru întreprindere poate oferi beneficii de dezvoltare productivă, precum și domeniul de aplicare al obiectelor contabile. Oricare ar fi metoda aleasă, este important ca aceasta să fie clar precizată în politica contabilă a entității.

Pe măsură ce practicile contabile evoluează, trebuie să ne dăm seama că aceste cerințe și evoluții sunt, de fapt, rezultatul cerințelor mediului de afaceri. Economia națională se concentrează din ce în ce mai mult pe dezvoltarea unor standarde de natură consultativă, nu numai pentru entitățile de producție, ci și pentru organizațiile non-profit (ONC). În consecință, există o preocupare tot mai mare în rândul autorităților de reglementare, al experților și al practicienilor vis a vis de acest aspect (a se vedea exemplu nr. 1.4):

> ***Exemplul nr. 1.4.*** *În ceea ce privește recunoașterea stocurilor, după cum s-a menționat mai sus, acestea constituie o proporție semnificativă din totalul activelor și, prin urmare, ar trebui să fie recunoscute la momentul potrivit și în categoria de active corespunzătoare, deoarece este cunoscut faptul că ONC-urile se bazează pe fenomenul de finanțare, care are anumite caracteristici, inclusiv cele legate de recunoașterea stocurilor. Prin urmare, având în vedere standardele generale ale practicii naționale și internaționale în ceea ce privește recunoașterea stocurilor, un aspect care necesită o atenție deosebită este destinația articolelor primite, care în cadrul ONC devine din ce în ce mai diversificată.*

În prezent, există o recomandare conform căreia, pentru anumite sarcini de proiect ale organizațiilor non-profit, în cazul în care stocurile continuă să existe și nu au niciun impact

[114] Nederiță, A., Unele probleme ale contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată, 2014. In Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile, Conf. șt. intern., 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 120-123. ISBN 978-9975-75-710-2.

Scanned with OKEN Scanner

asupra bilanțului sau a contului de profit și pierdere al organizației, stocurile ar trebui contabilizate strict într-un cont în afara bilanțului. Situația de mai sus ilustrează importanța adoptării IFRS pentru societățile naționale.

Deși cele patru situații de mai sus reprezintă doar câteva cazuri alese aleatoriu, trebuie remarcat faptul că, în practicile contabile naționale, entitățile care încearcă să țină cont de realitățile economice prin aplicarea instrumentelor disponibile vor întâmpina mult mai multe dificultăți. Cu toate acestea, orice modernizare sau îmbunătățire, inclusiv aplicarea IFRS, este costisitoare.[115] Poate că una dintre cele mai mari probleme este costul destul de substanțial al furnizării de informații relevante pentru utilizatori, al organizării de cursuri de formare pentru îmbunătățirea competențelor specialiștilor în domeniu, al furnizării de servicii de consultanță și al dotării entităților cu sisteme informatice bine echipate.[116] Prin urmare, cea mai mare provocare în adoptarea IFRS în Moldova ar fi legată de educarea potențialilor utilizatori IFRS. În același timp, trebuie remarcat faptul că noua Lege a contabilității a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2018 și că, în timpul pregătirii acesteia, a fost realizat un studiu care a stabilit anumite domenii de armonizare contabilă pentru entități,[117] a se vedea Figura nr. 1.4:

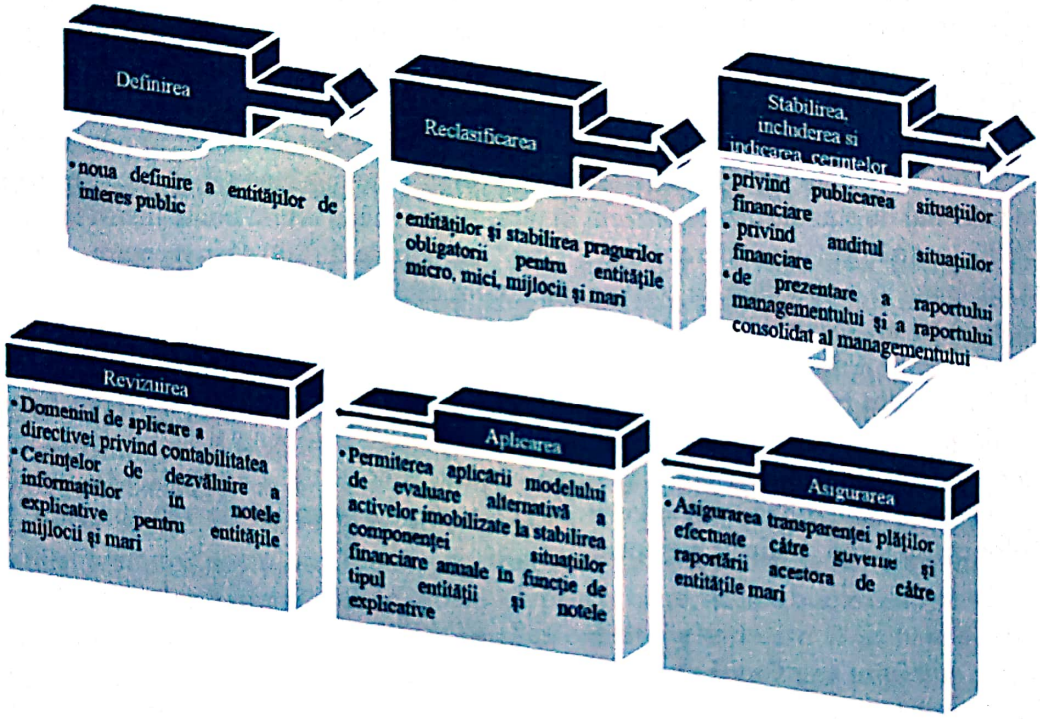


Figura nr. 1.4. Stabilirea unor domenii de armonizare contabilă pentru entități
Sursa: Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/15.12.2017

De reținut este faptul că interpretările financiare pot oferi avantaje și dezavantaje în ceea ce privește momentul recunoașterii și evaluării activelor și pasivelor. Situațiile financiare în sine sunt stabilite astfel încât să maximizeze utilitatea lor pentru cititor. Aceasta înseamnă că poziția financiară și performanța unei entități se pot schimba semnificativ între sistemul de raportare internă și IFRS. În cazul în care afacerea se extinde pe scară largă, sistemul IFRS este cel mai adecvat, iar prezentarea economică și financiară va fi unică pentru mediul de afaceri din care face parte entitatea.

---

[115] Pacter, P., An IFRS for private entities. *International Journal of Disclosure and Governance*, 2009, 6, 4-20. https://doi.org/10.1057/jdg.2008.24

[116] Perera, D., & Chand, P., Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in accounting*, 2015, 31(1), 165-178.

[117] Legea contabilității și raportării financiare cu modificările și completările ulterioare, nr. 287 din 15.12.2017. Publicat : 05-01-2018 în Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22.

Scanned with OKEN Scanner

1.4. Concluzii preliminare

Pe măsură ce tehnologia sporește interacțiunile și schimburile comerciale la nivel global, ușurința de comunicare a creat o schimbare pe pieţele financiare. În loc să existe pieţe financiare interne care includ una sau un grup de țări, pieţele financiare și standardele de raportare sunt globale. Existența unor pieţe globale aduce noi provocări care anterior nu reprezentau o preocupare pentru majoritatea părților interesate. Un exemplu al acestor noi provocări a devenit necesitatea sporită de a stabili standarde în aproape toate aspectele activității comerciale. Există, de asemenea, o oportunitate de a îmbunătăți raportarea financiară prin intermediul standardelor internaționale. IFRS a fost deja adoptat de 143 de țări, iar IFRS continuă să se extindă pe măsură ce aceste standarde evoluează către un set universal de standarde globale.[118] Atât țările în curs de dezvoltare, cât și țările dezvoltate pot beneficia și au beneficiat de pe urma adoptării IFRS. IASB, recunoscând dificultatea tranziției de la GAAP naționale la IFRS, a oferit atât sugestii, cât și resurse care ușurează sarcina tranziției. În plus, IASB a prevăzut mai multe oportunități care fac ca adoptarea IFRS să fie flexibilă.

Atât reducerea sarcinii, cât și flexibilitatea au reprezentat principalele motive pentru care IFRS a devenit un set de standarde internaționale pentru raportarea financiară. În primul rând, în cadrul procesului de adoptare, țara trebuie să ia decizia politică specifică conform căreia adoptarea IFRS ar fi benefică. Țările aleg să adopte IFRS dintr-o varietate de motive, dincolo de recunoașterea importanței pieţelor internaționale.[119] Acest factor "de ce" ar putea fi pentru a facilita accesul la pieţele de capital străine sau printr-o analiză cost-beneficiu a actualului organism național de standardizare prezent în țară. Atunci când o țară poate justifica "de ce" să adopte IFRS, următorul considerent este "cum" să adopte IFRS. Prin urmare, a existat o abordare big-bang și o abordare de convergență (cum este cazul Chinei).

Cel mai reușit exemplu de adoptare a IFRS a fost cel al Uniunii Europene. După ce Uniunea Europeană a impus utilizarea IFRS în 2005, investitorii au reacționat pozitiv la IFRS. Astfel, într-un studiu realizat la trei ani de la adoptarea IFRS, a fost testată reacția generală a pieței în Europa și în restul lumii.[120] Testând 3.265 de firme europene și 1.200 dintre cele mai mari firme din lume situate în afara Europei, studiul a constatat că investitorii din firmele europene au reacționat pozitiv la adoptarea IFRS, fapt evidențiat de randamentul brut al portofoliilor celor 3.265 de firme europene.

---

[118] Tribuzi, E. M., The inevitable United States adoption of IFRS: How and why the United States should be prepared. *Ind. J. Global Legal Stud.*, 2018, 25, 817.

[119] IFRS, IFRS Foundation Adoption Guide 6, 2013. Disponibil la adresa: http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/documents/ifrs-foundation-adoption-guide-2013.pdf1a=en&hash=3BCC5E5111975782E2B6AE605C3D9DC876953EF8 (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[120] Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J., Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 2010, 85(1), 31-61.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2. PARTICULARITĂȚI PRIVIND IMPLEMENTAREA ȘI EFECTELE IFRS 15 ASUPRA RAPORTĂRII FINANCIARE ÎN DIVERSE SECTOARE DE ACTIVITATE

Obiectivul acestui capitol este centrat pe revizuirea literaturii de specialitate în ceea ce privește evaluarea impactului IFRS 15 asupra diferitelor sectoare de activitate. In acest sens, ne propunem în prima parte de a descrie necesitatea trecerii de la IAS 18 la IFRS 15. Reforma standardului privind veniturile a fost un răspuns la dorința comunității de afaceri de a adapta principiile de recunoaștere a veniturilor la entitățile în creștere. Comparativ cu standardele care au fost abrogate (și anume IAS 18 Venituri, IAS 11 Contracte de construcții și o serie de interpretări aferente), IFRS 15 a sporit complexitatea asociată recunoașterii veniturilor prin cerințe mai stricte. Această schimbare implică o modificare a nivelului de apreciere implicat în aplicarea standardului, dar, întrucât noul standard este foarte prescriptiv în anumite domenii, mai ambiguu în altele și necesită un nivel semnificativ de apreciere în anumite domenii, acest subiect trebuie analizat separat pentru fiecare domeniu. Mulți ar putea descrie IFRS 15 ca fiind un standard complex, care se bazează adesea pe nevoile utilizatorilor situațiilor financiare - axioma fundamentală din care a luat naștere IFRS 15. Astfel, în timp ce IAS 18 stabilește criterii separate de recunoaștere a veniturilor pentru bunuri și servicii, IFRS 15 elimină această distincție.

2.1. Reforma standardizării veniturilor în contextul IFRS 15

Conform IFRS 15,[121] în unele sectoare, cum ar fi cel al software-ului, noțiunea de riscuri inseparabile este ilustrată mai clar prin evaluarea faptului dacă un bun sau un serviciu modifică sau personalizează în mod semnificativ un alt bun sau serviciu. De exemplu, o entitate poate promite să furnizeze unui client un software existent și, de asemenea, promite să personalizeze acel software astfel încât să funcționeze cu infrastructura existentă a clientului, astfel încât entitatea să furnizeze clientului un sistem complet integrat.[122] În acest caz, dacă serviciul de personalizare necesită ca entitatea să modifice în mod semnificativ software-ul existent, astfel încât riscurile legate de furnizarea software-ului și de serviciul de personalizare să fie inseparabile, entitatea poate concluziona că promisiunile de a transfera software-ul și serviciul de personalizare nu ar fi identificabile separat și, prin urmare, aceste bunuri sau servicii nu ar fi distincte în contextul contractului. Este normal ca entități de software să încheie acorduri care implică două sau mai multe părți neafiliate care contribuie la furnizarea unui bun sau serviciu specificat unui client. De exemplu, acestea pot vinde software, hardware sau servicii de la terți, pe lângă propriile produse și servicii. Conducerea trebuie să stabilească dacă entitatea este un principal sau un agent separat pentru fiecare bun sau serviciu specificat promis unui client. Acest lucru va determina dacă venitul este sau nu prezentat brut (atunci când acționează ca principal) sau net (atunci când acționează ca agent). Cu referire la acordurile de software, adesea pot exista produse contractuale care nu au fost încă facturate (de exemplu, perioade viitoare de întreținere).[123] IFRS 15 impune ca acestea să fie prezentate, în plus față de o explicație a ceea ce cuprinde veniturile acumulate și amânate (pasivele și activele contractuale) și pe ce perioadă au fost sau vor fi prestate serviciile. IAS 1 prevede ca entitățile să prezinte

---

[121] :IFRS 15, paragraf. BC109-BC110.

[122] Deloitte, A Closer Look- Software-as-a-Service arrangements—Accounting changes are the result of an era of digital transformation., Iunie, 2021, Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/saas-arrangements/at_download/file/A%20Closer% (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[123] PwC, In brief -A look at current financialreporting issues, IFRS 15 for the software industry, 30 Ianuarie, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

anumite informații privind aprecierile și estimările semnificative. Conducerea ar putea ajunge la concluzia că judecățile și estimările făcute în aplicarea IFRS 15 au ca rezultat o contabilitate similară cu cea din principiile contabile general acceptate anterioare, dar procesul de gândire va fi probabil diferit. Acest lucru ar putea însemna că judecățile și estimările prezentate sunt diferite. Este esențial ca entitățile să își actualizeze politicile contabile și informațiile privind judecățile și estimările semnificative pentru a reflecta aplicarea IFRS 15. IFRS 15 impune, de asemenea, o serie de informații noi, referitoare la aprecierile semnificative care sunt aplicate, care completează IAS 1. Printre acestea se numără prezentarea judecăților făcute în aplicarea standardului care afectează în mod semnificativ determinarea valorii și a momentului în care se înregistrează veniturile din contractele cu clienții, în special când sunt îndeplinite obligațiile de performanță, precum și prețul tranzacției și alocarea acestuia pentru obligațiile de performanță.

De asemenea, multe acorduri de licență de software includ o taxă variabilă legată de utilizarea software-ului.[124] Astfel, în acest context, entitățile vor trebui să facă distincția între taxele care reprezintă o redevență bazată pe utilizare (o formă de contraprestație variabilă) și o opțiune de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare. O redevență bazată pe utilizare este recunoscută atunci când are loc utilizarea sau când obligația de performanță este îndeplinită, oricare dintre acestea este mai recentă. Onorariile primite atunci când este exercitată o opțiune de a achiziționa drepturi suplimentare sunt recunoscute atunci când drepturile suplimentare sunt transferate; cu toate acestea, la începutul contractului, conducerea ar trebui să evalueze dacă opțiunea oferă un drept material. În caz afirmativ, veniturile ar putea fi recunoscute mai târziu, deoarece o parte din prețul tranzacției este alocată opțiunii și amânată până când opțiunea este exercitată sau expiră. Ar putea fi necesar să se facă o distincție între o redevență bazată pe utilizare și o opțiune de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare. În cazul în care un licențiator este îndreptățit să primească o contraprestație suplimentară bazată pe utilizarea unui software pentru care clientul are deja drepturi, fără a oferi drepturi suplimentare sau suplimentare, taxa este, în general, o redevență bazată pe utilizare. În schimb, în cazul în care un licențiator oferă, în schimbul unei taxe suplimentare, drepturi suplimentare sau incrementale pe care clientul nu le controla anterior, clientul exercită probabil o opțiune de a dobândi drepturi suplimentare.[125]

Cu referire la entitățile din sectorul auto, inclusiv furnizorii de piese auto și producătorii de echipamente originale, acestea au trebuit să modifice anumite practici de recunoaștere a veniturilor ca urmare a aplicării IFRS 15. Atunci când aplică standardul, producătorii de echipamente originale trebuie să evalueze cu atenție transferul de control pentru vehiculele vândute dealerilor lor. De asemenea, aceștia trebuie să își analizeze politicile de stimulare, precum și garanțiile produselor, pentru a determina tratamentul contabil adecvat în conformitate cu standardul IFRS 15. Vânzările cu opțiuni de răscumpărare și garanțiile privind valoarea reziduală sunt, de asemenea, tranzacții tipice care trebuie analizate cu atenție. Producătorii de echipamente originale vor trebui să aplice un raționament semnificativ pentru a identifica obligații de performanță separate (adică unități de cont).[126] De asemenea, furnizorii de piese auto trebuie să evalueze contractele de furnizare pe termen lung și diferitele elemente ale acestora (scule, dezvoltarea pieselor, transferul controlului asupra pieselor) și este posibil să fie necesar să aplice un raționament semnificativ pentru a identifica obligațiile de performanță (de exemplu, unitățile de cont).

---

[124] Farcane, N., Blidișel, R. G., Bunget, O. C., & Dumitrescu, A., Percepții privind impactul IFRS 15 – exemple ilustrative pas cu pas, *Audit financiar*, 2019, 17(2(154)), 188-203.

[125] Idem [135], PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019.

[126] Ernst & Young, Applying IFRS. The revenue recognition standard — automotive industry, July 2020. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-the-revenue-recognition-standard-automotive-industry (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

În ceea ce privește sectorul turistic, IFRS 15 face distincție între licențele care reprezintă transferul unui drept de utilizare a proprietății intelectuale a unei entități și licențele care reprezintă furnizarea de acces, pe o perioadă de timp, la proprietatea intelectuală a unei entități, și specifică criteriile pentru a determina ce tip de licență este vândută. Veniturile pentru primele vor fi recunoscute, de obicei, la un moment dat; veniturile pentru cele din urmă vor fi recunoscute, de obicei, pe parcursul perioadei de acces. Entitățile din sectorul călătoriilor, al ospitalității și al agrementului vor trebui să examineze acordurile de licență în lumina acestor noi orientări și, în unele cazuri, ar putea fi necesar să își modifice contabilitatea existentă. De exemplu, în cazul în care un francizor acordă unui francizat o licență de operare a unui hotel, va fi necesară o analiză atentă pentru a stabili dacă, în cadrul acordului de licență, veniturile trebuie recunoscute la un moment dat, deoarece licența transferă un drept, sau în timp, deoarece licența oferă doar acces. De asemenea, IFRS 15, furnizează noi îndrumări detaliate cu privire la modul de contabilizare a comisioanelor inițiale, ceea ce ar putea duce la o schimbare de practică în ceea ce privește contabilizarea unor astfel de comisioane legate, de exemplu, de apartenența la un club de sănătate sau la un cazinou. Cu excepția cazului în care, de la început, sunt furnizate clientului bunuri și servicii distincte, în afară de calitatea de membru, o taxă inițială trebuie considerată ca o plată în avans pentru bunuri și servicii viitoare și trebuie recunoscută ca venit atunci când aceste bunuri și servicii viitoare sunt furnizate. Adesea, taxele inițiale sunt percepute pentru a acoperi costurile inițiale de înscriere, dar acest lucru nu este în sine suficient pentru a justifica recunoașterea veniturilor inițiale.[127]

În industria petrolului și a gazelor naturale, atunci când dezvoltă active, de obicei entitățile colaborează și să formează acorduri comune.[128] Aceste acorduri împart producția fizică (de exemplu, țițeiul) între părți. Fiecare parte este apoi responsabilă fie pentru utilizarea, fie pentru vânzarea producției pe care o preia. Natura fizică a "ridicării" producției, cum ar fi petrolul, înseamnă că este adesea mai eficient ca fiecare parte să ridice câte o încărcătură completă de cisternă. Cantitatea de petrol ridicată de fiecare partener poate să nu fie egală cu participația sa în cadrul unui zăcământ la data bilanțului. Unele părți vor fi preluat mai mult decât partea lor (supra-levat); altele vor fi preluat mai puțin decât partea lor (sub-levat). În mod similar, se întâmplă frecvent ca părților la o instalație de prelucrare a gazelor să li se aloce și să vândă un volum de gaze diferit de cota de producție la care au dreptul pentru perioada respectivă, ceea ce duce la un "dezechilibru de gaze". Practica curentă este de a considera aceste tranzacții ca fiind, de fapt, o vânzare de petrol sau de gaze la punctul de ridicare de către cel care a efectuat o ridicare insuficientă către cel care a efectuat o ridicare excesivă, deoarece se consideră că sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a veniturilor din IAS 18 "Venituri". Nu este clar dacă alte părți într-un acord de colaborare vor îndeplini definiția de client din acest standard. Prin urmare, este posibil ca tranzacțiile de sub și de supraîncărcare să nu intre în domeniul de aplicare a standardului. Entitățile vor trebui să evalueze dacă o persoană care a efectuat o supra-prestare este un client, iar această evaluare trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele, inclusiv scopul acordului și al tranzacțiilor. Chiar dacă o persoană care efectuează un transbordare excesivă corespunde definiției unui client, tranzacțiile ar putea fi în continuare în afara domeniului de aplicare a standardului, deoarece tranzacția este un

[127]Deloitte, IFRS industry insights: Travel, Hospitality and Leisure sector, May 2014. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-industry-insights/rev-rec-thl/at_download/file/Travel%20hospitality%20and%20leisure%20final.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[128] Waldmann, F., Olsson, A., IFRS 15 - ett år efter införandet: En kvantitativ undersökning om hur implementeringen av IFRS 15 har påverkat företags finansiella rapporter utifrån ett branschorienterat perspektiv (Dissertation), 2019. Disponibil la adresa: https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1354257&dswid=4541 (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

schimb nemonetar între entităţi din acelaşi domeniu de activitate. [129] Prin urmare, contabilizarea ar putea fi diferită de modelul aplicat în conformitate cu orientările actuale, în cazul în care nu există o alternativă de decontare netă în numerar.

În unele sectoare, etapele (2) şi (4) afectează în mod semnificativ separarea contractelor şi alocarea veniturilor totale către părţi separate. De exemplu, companiile de telecomunicaţii oferă planuri de telefonie mobilă care includ pachete de telefonie mobilă, minute şi date. În prezent, diferite companii de telecomunicaţii recunosc veniturile în moduri diferite. Unele companii tratează valoarea telefonului mobil ca pe un cost de achiziţie a clientului şi recunosc veniturile pe baza vânzărilor lunare de planuri; în conformitate cu IFRS 15, companiile de telecomunicaţii trebuie să identifice obligaţiile de performanţă (de exemplu, telefon mobil, minute de apel, pachet de date) în contractul grupat şi să aloce preţul tranzacţiei fiecărei părţi în mod corespunzător. Obligaţiile de performanţă trebuie să fie alocate obligaţiilor de performanţă. Prin urmare, valoarea veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15 va fi semnificativ diferită de valoarea veniturilor recunoscute în conformitate cu standardele contabile anterioare.[130]

În ceea ce priveşte sectorul bancar, impactul IFRS 15 va varia în funcţie de politicile contabile existente ale unei bănci şi de natura şi gama de produse ale acesteia. Domeniile cele mai afectate ar putea include, fără a se limita la acestea, cardurile de credit şi programele de loialitate, comisioanele, contractele de consultanţă şi produsele grupate. S-ar putea să nu existe schimbări semnificative în modul în care unele bănci contabilizează veniturile, dar toate băncile vor trebui să îşi revizuiască contractele pentru a verifica modul în care noul standard se aplică circumstanţelor lor specifice. De asemenea, băncile ar trebui să se gândească la modul în care se vor conforma noilor prezentări de informaţii impuse de IFRS 15.[131]

Sectorul comerţului cu amănuntul dezvoltă în mod constant strategii de vânzare pentru a-i motiva pe clienţi să cumpere. Aceştia se adresează consumatorilor prin programe care "grupează" produse şi oferă "bunuri şi servicii gratuite", cupoane pentru a încuraja achiziţiile repetate, reduceri, programe de fidelizare, oferind clienţilor şansa de a câştiga concursuri, de a participa la "extrageri de premii" etc. Această creativitate şi diversitate a profesioniştilor în marketingul cu amănuntul poate fi un coşmar pentru contabilii care încearcă să pregătească rapoarte financiare pentru comercianţii cu amănuntul; este probabil ca IFRS 15 să înrăutăţească şi mai mult acest coşmar. Principiul de bază al IFRS 15 este că veniturile trebuie recunoscute într-un mod care să reflecte modul în care bunurile sau serviciile sunt furnizate clientului. Acesta conţine îndrumări mult mai specifice şi mai detaliate decât actualul standard IAS 18. În plus, IFRS 15 se concentrează pe "promisiunile" faţă de clienţi şi necesită o separare suplimentară a componentelor sau "promisiunilor" dintr-un contract.[132] Veniturile trebuie alocate fiecărei componente "separate" proporţional cu preţul de vânzare separat al fiecărei "promisiuni".

---

[129] PwC, Oil and gas industry supplement for IFRS, In-depth- A look at current financial reporting issue, Iunie, 2016. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-oil-gas.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[130] Deloitte, A Middle East Point of View – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Are you ready for the "Big Change?", Summer 2017. Disponbil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/About-Deloitte/mepovdocuments/mepovissue23/IFRS-15_mepov23.pdf (Accesat: 20 Septembrie 2020)

[131] PwC, In depth, A look at current financial reporting issue, Banking industry, December, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-banking.pdf (Accesat: 20 Septembrie 2020)

[132] BDO Australia, What does IFRS 15 mean for the retail industry?, 1 January, 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/what-does-ifrs-15-mean-for-the-retail-industry (Accesat: 20 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

Sectorul transporturilor şi al logisticii include entităţi care se ocupă de transport maritim, feroviar, aerian şi rutier, logistică şi linii de croazieră. De obicei, clienţii plătesc o taxă pentru a transporta bunuri sau pasageri între două sau mai multe puncte desemnate. Stimulentele pentru clienţi sunt limitate, în principal prin reduceri de volum şi programe de fidelizare a clienţilor companiilor aeriene. Această publicaţie analizează, în funcţie de stadiul modelului, domeniile în care se aşteaptă ca standardul final privind veniturile (ASC 606 şi IFRS 15 "Venituri din contractele cu clienţii") să aibă cel mai mare impact asupra companiilor din industria transporturilor şi a logisticii.[133]

În numeroasele studii efectuate de companiile "Big-4" cu privire la previziunile privind impactul pe care IFRS 15 îl va avea în diferite sectoare, s-a ajuns la concluzia unanimă că industria telecomunicaţiilor va înregistra un impact mai mare decât alte industrii.[134] Alegerea sectorului telecomunicaţiilor se bazează pe o serie de dezavantaje ale noului standard de telecomunicaţii, cum ar fi utilitatea informaţiilor suplimentare, dificultatea estimării, gradul de subiectivitate (care afectează comparabilitatea informaţiilor) sau complexitatea şi costul implementării.

Mediul economic reprezintă astăzi una dintre preocupările fundamentale ale statului, considerat atât ca entitate separată, cât şi ca un set de mecanisme care asigură buna funcţionare a schimburilor globale. Continuarea analizei de sus în jos a bunăstării macroeconomice necesită o cercetare mai profundă, bazată pe factori, care să se axeze şi pe sectorul privat (actori economici) şi pe societate (indivizi). Unul dintre cele mai importante aspecte ale activităţii entităţilor economice este fenomenul de generare a veniturilor. Scopul acestei sectiuni este de a prezenta dispoziţiile noului standard internaţional care sunt direct relevante pentru recunoaşterea şi evaluarea veniturilor în entităţile economice. Metodologia de cercetare din acest sub capitol se bazează în principal pe analiza secundară şi, într-o mai mică măsură, pe observaţie, deoarece subiectul este relativ nou atât pentru entităţile care trebuie să implementeze standardul, cât şi pentru reprezentanţii cercetătorilor. În orice activitate, indiferent dacă este legată de mediul economic, social sau juridic, există anumite comportamente şi principii care vizează creşterea transparenţei, corectitudinii şi realismului. Deoarece eficienţa activităţii entităţilor depinde în mare măsură de veniturile acestora, această lucrare propune evidenţierea cadrului normativ care reglementează contabilizarea veniturilor în entităţi. Pornind de la faptul că Republica Moldova este o ţară aflată în proces de aderare la Comunitatea Uniunii Europene, este important de menţionat că, la fel ca în multe alte domenii, este necesară implementarea unor practici şi principii standard comune în domeniul contabilităţii financiare. În afară de factorii geopolitici, la nivel global, care este natura afacerilor, există o serie de condiţii care încurajează entităţile naţionale să se alinieze la standardele internaţionale:[135]

a. Crearea unor grupuri de societăţi care împărtăşesc aceeaşi abordare economică şi financiară şi care oferă flexibilitate în ceea ce priveşte raportarea, negocierea şi accesul la anumite sectoare de piaţă;

b. Asigurarea comparabilităţii rezultatelor în ceea ce priveşte poziţia financiară şi performanţa;

c. Accesul la cele mai bune practici elaborate de organizaţii internaţionale cu experienţă relevantă în domeniul contabilităţii financiare; şi

d. Transparenţă şi oportunităţi, cum ar fi programele de investiţii.

---

[133] PwC, New revenue guidance Implementation in the transportation and logistics sector, August 10, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[134] Ferreira, A. F. M. M., The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies (*Doctoral dissertation*), Universidade do Porto, Portugal, 2020.

[135] Robu, I. B., Herghiligiu, I. V., Budeanu, B., & Chiru, S., Evaluarea comparabilităţii informaţiei financiare cu ajutorul analizei datelor de panel. *Audit Financiar*, 2019, *17*(3), 341-451.

Scanned with OKEN Scanner

Sectorul financiar-contabil la nivel internațional este reprezentat de Consiliul (de elaborare) a Standardelor Internaționale de Contabilitate, organismul ce este responsabil de crearea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (în continuare IFRS). Este de menționat faptul că aplicarea IFRS-urilor în Republica Moldova este stipulată prin Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, care menționează prin articolul 5, alin. (4) că entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea conform IFRS.[136] Aceeași lege definește o *entitate de interes public- entitate ale cărei valori mobiliare sânt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; bancă; asigurător (re-asigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este entitate de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social.* Totodată, Legea contabilității permite și celorlalte entități, cu unele excepții (activitate de întreprinzător neplătitor TVA, organizații necomerciale etc.) aplicarea IFRS-urilor. Veniturile și evidența financiar- contabilă a acestora sunt semnificative cel puțin din următoarele motive:[137] reprezintă un instrument omogen de măsurare a performanțelor entității; elementul – cheie raportat de toate entitățile; aria centrală de focusare pentru auditori și autoritățile de reglementare.

Pentru entitățile care raportează în conformitate cu IFRS, unul dintre cele mai recente și mai importante subiecte în contextul IFRS este implementarea IFRS 15-Venituri din contractele cu clienții. Standardul a parcurs un drum lung, atât în timp, cât și în proces, pentru ca modelul să fie cât mai aplicabil companiilor, astfel evoluția istorică a a acestuia se poate observa în Tabel nr. 2.1 de mai jos:

Tabel nr. 2.1. Repere istorice în evoluția standardului IFRS 15

Perioada	Dezvoltare	Comentarii
Iunie 2002	Proiect inclus in agenda IASB	-
19 Decembrie 2008	Documentul de discuție a fost publicat cu privire la aspectele preliminare ale recunoașterii veniturilor din contractele încheiate cu clienții	Până la 19 iunie 2009
24 Iunie 2010	Proiectul de expunere ED / 2010/6 "Venituri din contracte cu clienții" publicat	Până la 22 Octombrie 2010
14 Noiembrie 2011	Raport expunere ED / 2011/6 "Venituri din contractele cu clienții" publicat (reexpunere)	Până la 13 Martie 2012
28 Mai 2014	IFRS 15 "Venituri din contractele cu clienții" emis	În aplicare pentru primele situații financiare IFRS anuale ale unei entități pentru perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date
11 Septembrie 2015	IASB retrage data efectivă a IFRS 15 la 1 ianuarie 2018	Data nouă intrării în vigoare a IFRS 15 este 1 ianuarie 2018
12 Aprilie 2016	Clarificări la IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții" emis	Modificările intră în vigoare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date.

Sursa: Adaptare după IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții" [138]

[136] Legea contabilității și raportării financiare cu modificările și completările ulterioare, nr. 287 din 15.12.2017. Publicat : 05-01-2018 în Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22, modificat LP257 din 16.12.20, MO353-357/22.12.20 art.288; în vigoare 01.01.21. Disponibil la adresa: https://www.legis.md/cautare/getResults?lang=ro&doc_id=125231 (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

[137] Gurău, M., Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal, studiu RFPC nr. 7-8/2017, 49-60. Disponibil la adresa: https://mfinante.gov.ro/documents/35673/250949/articol_rfpc_nr7-8_mariana-gurau.pdf (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

[138] Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers, 2018 IASPlus.com. Disponibil la adresa: http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-15(Accesat 10 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul de mai sus arată că elaborarea IFRS 15 s-a datorat unei perioade de timp destul de lungi, ca să nu mai vorbim de gradul de complexitate, având în vedere factorul timp care conferă flexibilitate economiei de piață în ansamblul ei, ceea ce a creat noi cerințe și așteptări din partea celor care aplică direct standardul. Cu toate acestea, mulți practicieni își pun întrebarea: "De ce a fost introdus un nou standard de recunoaștere a veniturilor? Veniturile din vânzări sunt considerate a fi un indicator financiar important al performanțelor curente ale unei societăți, al poziției sale financiare și al perspectivelor viitoare. Acesta este cel mai important indicator cheie de performanță nu numai pentru conducere și proprietari, ci și pentru potențialii investitori. În ciuda importanței lor și a globalizării crescânde a piețelor financiare, există diferențe semnificative între dispozițiile existente ale IFRS și GAAP din SUA, care au ca rezultat neconcordanțe și dificultăți în compararea entităților care și-au întocmit situațiile financiare în conformitate cu aceste standarde. IFRS-urile au fost criticate pentru că sunt prea generale și nu oferă îndrumări cu privire la aspecte importante și problematice, ceea ce face ca acestea să fie dificil de aplicat[139]. US GAAP, în schimb, au fost largi și au abordat problemele într-un mod fragmentat, ceea ce a îngreunat aplicarea lor. Niciunul dintre standarde nu a fost adaptat la noile realități.[140]

Aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară este obligatorie pentru entitățile care corespund definițiilor prevăzute de legislația în vigoare, și anume entitățile de interes public, în timp ce nu există restricții privind aplicarea IFRS pentru alte categorii de entități. Chiar dacă nu este în interesul public, o entitate decide să aplice două standarde, un standard național pentru raportarea statutară și un standard internațional pentru raportarea la nivel de grup, pentru a asigura comparabilitatea performanțelor și pentru a-și promova politica de investiții. In al doilea caz in care IFRS 15 poate oferii o nouă soluție, dat fiind faptul ca de cele mai multe ori standardele anterioare referitoare la venituri nu erau consecvente, ofereau orientări limitate și conțineau o serie de puncte slabe. Reformele aduse situațiilor financiare ale unei entități legate de venituri pot fi ilustrate in Tabel nr. 2.2.

Tabel nr. 2.2. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității

Prevederile anterioare		**Noile cerințe**	
Recunoașterea Veniturilor		*Venituri din contracte cu clienții*	
IAS 11	Contracte de construcții	IFRS 15	Plasarea în timp a contractelor cu clienții
IAS 18	Venituri din vânzarea bunurilor		Nouă ghidare în veniturile din redevențe
IAS 18	Venituri din vânzarea serviciilor		Ghidare în contraprestații fără numerar
IFRIC 15	Venituri din vânzarea proprietăților imobiliare		Nouă ghidare în opțiunea bunurilor adiționale și serviciilor
IAS 18	Venituri din redevențe		Ghidarea în costurile de obținere a contractelor
IFRIC 13	Venituri din programele de loialitate		
IFRIC 18	Venituri din tranzacții de barter		
Alte venituri		Alte venituri	
IAS 18	Venituri din dobânzi	IAS 39 sau IFRS 9	Venituri din dobânzi
IAS 18	Venituri din dividende		Venituri din dividende

Sursa: Adaptare după Deloitte, Revenue from Contracts with Customers — A guide to IFRS 15, 2018

[139]Jackson, M. Day- Acting Chief Accountant U.S. Securities & Exchange Commission, AICPA SEC Developments Conference December 13, 2002. Disponibil la adresa: https://www.sec.gov/rules/concept/s70400/deloitt1.htm (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

[140] PricewaterhouseCoopers (PwC), New IFRS 15 - How will the new IFRS 15 standard affect your company?, 2014. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/sk/en/publikacie/assets/ifrs15-leaflet-final.pdf (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

Se poate observa că, până la punerea sa în aplicare, IFRS 15 nu numai că va înlocui unele standarde existente, dar va reflecta şi tranzacţiile fără numerar, veniturile din loialitate, furnizarea de bunuri şi/sau servicii ca bonusuri comerciale, în legătură cu loialitatea şi rezultatele programelor de recompensare a clienţilor. Importanţa IFRS 15 poate fi măsurată prin faptul că oferă unele orientări suplimentare. Pregătirea pentru tranziţie este esenţială pentru a răspunde în timp util provocărilor şi oportunităţilor care apar.

Astfel, pentru a îndeplini cerinţele de recunoaştere a veniturilor, standardul propune un model în cinci etape, care este rezumat în următoarea figură:

Figura nr. 2.1. Modelul „5-step" pentru satisfacerea cerinţelor de bază ale IFRS 15
Sursa: Adaptare după IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienţii"

Figura nr. 2.1 oferă un model adecvat pe care o entitate trebuie să îl utilizeze la recunoaşterea veniturilor. În etapa 1, entitatea trebuie să identifice contractul cu clientul, dar acest lucru nu înseamnă că contractul trebuie să fie redactat în conformitate cu IFRS, ci mai degrabă că acesta trebuie să articuleze în mod clar anumite drepturi şi obligaţii.[141] A doua etapă constă în identificarea bunurilor şi/sau serviciilor dintr-un contract, chiar dacă acestea fac obiectul unui singur contract, şi în faptul că veniturile obţinute din vânzarea de bunuri şi servicii separate ar trebui contabilizate în mod segmentat, adică ar trebui să fie separabile. Standardul oferă îndrumări suplimentare cu privire la momentul în care vânzările de bunuri şi/sau servicii ar trebui evaluate ca venituri separate şi reflectă, în special, capacitatea clienţilor de a achiziţiona garanţii, servicii şi/sau bunuri suplimentare cu reducere sau gratuit. Determinarea preţului de tranzacţie în contract este a *treia etapă* şi poate fi afectată de o serie de factori cum ar fi:[142]

- contraprestaţii variabile;
- limitarea estimărilor contraprestaţiei variabile;
- existenţa unei componente semnificative de finanţare în contract, care ar necesita o ajustare a valorii banilor în timp;
- existenţa unei contraprestaţii nemonetare;
- contraprestaţia datorată unui client.

Natura, momentul şi valoarea contraprestaţiei promise de client afectează estimarea preţului tranzacţiei. Etapa 4 a modelului în "5-steps" pentru determinarea şi recunoaşterea veniturilor din contractele cu clienţii presupune alocarea preţului tranzacţiei determinat în etapa 3 la obligaţiile de performanţă determinate în etapa 2. Etapa 5 stabileşte modul în care o entitate ar trebui să determine când trebuie să recunoască veniturile pentru prestaţiile finalizate şi dacă aceste venituri trebuie recunoscute la un moment dat sau în timp.[143] Considerăm că, IFRS 15 este un exemplu de eficienţă normativă pentru raportarea internaţională standardizată. În practică, tranziţia la noul standard nu este dificilă, deoarece unele entităţi au aplicat deja majoritatea dispoziţiilor IFRS 15 înainte de aplicarea obligatorie a IFRS 15. Cu toate acestea,

---

[141] Grigoroi, L., Venituri din contractele cu clienţii: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15. *Economica*, 2017, 102(4), 61-71.

[142] Step 3 – determine the transaction price. Croner-i Navigate. Disponibil la adresa: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/niffs/ifs18-3-4 (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

[143] Deloitte, Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15, March 2018. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-15.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

dacă nu este cazul, este posibil ca entitățile să simtă nevoia de a cuantifica impactul tranziției, ceea ce ar putea afecta rezultatele operațiunilor lor. Prin urmare, ghidul propune două metode de tranziție la IFRS 15, fiecare dintre acestea fiind legată de data la care standardul este aplicat pentru prima dată.[144]

Prepupunând că prima perioadă pentru care IFRS 15 este aplicabil pentru entitatea "Alfa" SA este 01 ianuarie 2018 până la 31 decembrie 2018, data primei aplicării a standardului este 01 ianuarie 2018, in cele ce urmează vom exemplifica practic aplicarea standardului IFRS 15, pe exemplul nr. 2.1:

> ***Exemplul nr. 2.1.*** *Entitatea Alfa S.A. care se ocupă cu executarea lucrărilor de reparație a drumurilor deține la 01 ianuarie trei contracte cu trei clienți semnificativi. Aceste contracte au o durată, după cum urmează:*
>
> - ✓ *Contractul 001- valabil din 01 ianuarie 2017 până în 31 decembrie 2017;*
> - ✓ *Contractul 002- valabil din 01 ianuarie 2015 până în 1 septembrie 2017;*
> - ✓ *Contractul 003- valabil din 01 ianuarie 2015 până 31 decembrie 2020.*
>
> *Din perspectiva acestor date trebuie să fie identificat corect impactul asupra veniturilor entității aplicând fiecare din metodă de tranziție la IFRS 15.*

Deoarece prima metodă se bazează pe o abordare retrospectivă completă, entitatea nu aplică nicio ajustare la primul contract. Acest lucru se datorează faptului că contractul începe și se încheie în 2017, care este aceeași perioadă, și, prin urmare, veniturile au fost deja recunoscute anterior. Pentru contractele 002 și 003, această abordare necesită o ajustare a soldului de deschidere al fiecărui element de capitaluri proprii afectat la cel mai recent exercițiu anterior (în acest caz, 1 ianuarie 2017). În cazul în care o entitate alege să aplice o metodă diferită de tranziție la IFRS 15 pe baza abordării modificate, nu este necesară nicio ajustare pentru contractele 001 și 002, deoarece acestea au fost finalizate la data intrării în vigoare a noului standard. Contractul 003 necesită o ajustare a soldului de deschidere al fiecărui element de capitaluri proprii afectat la data aplicării inițiale. Acest exemplu ilustrează importanța contractelor și momentul încheierii lor atunci când se aplică IFRS 15, care este un standard foarte complex, cu diverse detalii și clarificări.

Datorită naturii dispozițiilor IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții, practica actuală este afectată de industrii precum industria aerospațială și de apărare, gestionarea activelor, activitățile de construcții, contractele de producție, activitățile imobiliare și industria tehnologiei informației și telecomunicațiilor. Trebuie remarcat faptul că obligațiile de raportare financiară în conformitate cu IFRS sunt impuse prin lege pentru serviciile de utilități și sunt voluntare pentru alte organizații. Raportarea în conformitate cu standardele internaționale este avantajoasă din punct de vedere strategic și facilitează continuarea activităților pe termen lung legate de investiții și tranzacții externe. În special, în ceea ce privește standardele discutate în acest capitol, adoptarea IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții va avea ca rezultat, fără îndoială, anumite costuri pentru majoritatea entităților asociate cu serviciile de consultanță, formarea personalului de raportare, ajustări ale software-ului de contabilitate etc. Este probabil ca impactul adoptării acestui standard să aibă ca rezultat beneficii pe termen lung care să depășească costurile curente. Cu toate acestea, este probabil ca impactul aplicării prezentului standard să aibă ca rezultat beneficii pe termen lung care să depășească costurile curente. Atât IFRS 15 și IAS 18 Venituri se referă la tratamentul contabil al recunoașterii veniturilor din activitățile comerciale IFRS 18 a fost emis în decembrie 1993, în timp ce IFRS 15 se aplică pentru perioadele contabile care încep în ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Diferența constă în faptul că IFRS 15 oferă un model standard în cinci etape pentru recunoașterea tuturor tipurilor de venituri din contractele cu clienții, în timp ce IAS 18 abordează criterii de

[144] Grant Thornto, IFRS News, 2016. Disponibil la adresa: https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/ifrs-news-q2-2016.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

recunoaştere diferite pentru fiecare tip de venit primit.[145] Din ianuarie 2018, IAS 18 înlocuieşte IFRS 15, iar principalele caracteristici comparative care arată diferenţele dintre cele două standarde sunt rezumate în Tabelul nr. 2.3.

Tabel nr. 2.3. Caracteristici comparative între IFRS 15 şi IAS 18

IFRS 15 versus IAS 18	
IFRS 15 implementează o metodă uniformă de recunoaştere a tuturor tipurilor de venituri.	IAS 18 prevede că criteriile de recunoaştere depind de fiecare tip de venit.
Criteriul de raportare	
Criteriile de raportare vor fi recunoscute pe baza contractului şi a obligaţiei de performanţă.	Criteriile de raportare sunt stabilite dacă se primesc venituri din bunuri, servicii, dobânzi, redevenţe sau dividende.
Aplicabilitate	
IFRS 15 va intra în vigoare pentru perioadele contabile începând cu sau după ianuarie 2018.	IAS 18 a fost utilizat din decembrie 1993 şi va fi utilizat până la data intrării în vigoare (ianuarie 2018) a IFRS 15.

Sursa: Adaptare după IFRS 15[146] şi IAS 18[147]

Principala diferenţă între IFRS 15 şi IAS 18 este că standardele de contabilitate au fost revizuite de-a lungul timpului pentru a oferi informaţii mai relevante şi mai exacte utilizatorilor situaţiilor financiare. Aceasta este o practică obişnuită atunci când natura tranzacţiilor comerciale devine din ce în ce mai complexă: în conformitate cu IAS 18, diferite tipuri de venituri sunt recunoscute în mod diferit, în timp ce noul standard, IFRS 15, urmăreşte să uniformizeze recunoaşterea tuturor tipurilor de venituri. Succesul sau eşecul acestui standard poate fi determinat doar după introducerea sa.[148]

2.2. Descrierea principalelor caracteristici ale modelului „5-step" promovat de IFRS 15

După cum s-a menţionat mai sus, IFRS 15 prevede un model unic de recunoaştere a veniturilor care este fundamental diferit de IAS 18. Acest model în cinci etape se aplică veniturilor rezultate din contractele cu clienţii, indiferent de tipul de tranzacţie sau de sectorul de activitate, cu unele excepţii. Principiul de bază al IFRS 15 este că veniturile sunt recunoscute atunci când bunurile sau serviciile sunt transferate clientului la preţul tranzacţiei. Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu acest principiu de bază prin aplicarea modelului în cinci etape descris mai jos.

Pasul 1. Identificarea contractului. În această etapă a modelului trebuie identificate contractele cu clienţii. Contractele pot lua diverse forme (scrise, orale sau implicite), dar trebuie să fie executorii, să aibă substanţă comercială şi să fie convenite de părţile contractante. Modelul se aplică odată ce au fost identificate condiţiile de plată pentru bunuri sau servicii şi este probabil ca entitatea să recupereze contravaloarea acestora. Drepturile fiecărei părţi în ceea ce priveşte bunurile sau serviciile trebuie să fie identificabile. În cazul în care un contract cu un client nu îndeplineşte aceste criterii, entitatea poate reevalua contractul în mod continuu pentru a determina dacă acesta îndeplineşte ulterior criteriile. *„Contractele trebuie să fie executorii,*

---

[145] IAS 18 — Revenues. Deloitte, Iasplus.com. 1981. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18,(Accesat 08 Decembrie 2019)

[146] Idem[156], Deloitte, A guide to IFRS 15, 2018.

[147] Idem [158], IAS 18 — Revenues. Deloitte, Iasplus.com. 1981.

[148] Oyedokun, G., Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15, 2016, *SRN Electronic Journal*. DOI:10.2139/ssrn.2912250

Scanned with OKEN Scanner

să aibă substanță comercială și să fie aprobate de părțile la contract".[149] Două sau mai multe contracte care sunt încheiate aproximativ în același timp cu același client pot fi combinate și contabilizate ca un singur contract, dacă îndeplinesc criteriile specificate. Standardul oferă cerințe detaliate pentru modificările contractului.[150] O modificare poate fi contabilizată ca un contract separat sau o modificare a contractului inițial, în funcție de circumstanțele cazului.

Pasul 2. Obligații de performanță/executare necesită identificarea obligațiilor separate de performanță în contract și este adesea denumită „degrupare" făcându-se la începutul unui contract. Factorul cheie în identificarea unei obligații separate de executare este caracterul distinctiv al bunului sau serviciului sau al unui pachet de bunuri sau servicii. Un bun sau serviciu este distinct dacă clientul poate beneficia de bunul sau serviciul pe cont propriu sau împreună cu alte resurse ușor disponibile și este identificabil separat de alte elemente ale contractului. IFRS 15 cere ca o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în mod substanțial aceleași cu același model de transfer, să fie considerate ca o singură obligație de executare[151]. Un bun sau serviciu care a fost livrat poate să nu fie distinct dacă nu poate fi utilizat fără un alt bun sau serviciu care nu a fost încă livrat. În mod similar, bunurile sau serviciile care nu sunt distincte ar trebui să fie combinate cu alte bunuri sau servicii până când entitatea identifică un pachet de bunuri sau servicii care este distinct. IFRS 15 oferă mai degrabă indicatori decât criterii pentru a determina când un bun sau un serviciu este distinct în contextul contractului. Acest lucru permite conducerii să aplice raționament pentru a determina obligațiile separate de performanță care reflectă cel mai bine substanța economică a unei tranzacții.

Pasul 3. Valoarea tranzacției presupune determinarea prețului tranzacției. Prețul tranzacției este valoarea contraprestației la care se așteaptă ca o entitate să aibă dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor promise. Această valoare nu include sumele colectate în numele unor terți (de exemplu, taxele guvernamentale). O entitate trebuie să determine valoarea contraprestației la care se așteaptă să aibă dreptul pentru a recunoaște veniturile. Prețul tranzacției include contraprestația variabilă sau contingentă. Contraprestația variabilă trebuie estimată ca fiind valoarea așteptată sau cea mai probabilă. Abordarea valorii așteptate este o sumă ponderată în funcție de probabilitate pentru o serie de rezultate posibile. Totalul cel mai probabil este suma cea mai probabilă dintr-o serie de cantități posibile. Conducerea ar trebui să utilizeze abordarea care se preconizează că va prezice cel mai bine valoarea contraprestației și ar trebui să fie aplicată în mod consecvent pe tot parcursul contractului. [152]O entitate poate include contraprestația variabilă în prețul tranzacției numai dacă este foarte puțin probabil ca o modificare ulterioară a estimării contraprestației variabile să ducă la o inversare semnificativă a veniturilor. În cazul în care nu este oportună includerea întregii contraprestații variabile în prețul tranzacției, o entitate trebuie să evalueze dacă o parte din contraprestația variabilă ar trebui inclusă. Cu toate acestea, această din urmă sumă trebuie să treacă testul "inversiunii veniturilor". Contraprestația variabilă este mai largă decât contraprestația contingentă, deoarece include orice sumă care variază în cadrul contractului, cum ar fi bonusurile de performanță și penalitățile. „Contribuția variabilă este mai amplă decât simpla contraprestație contingentă,

---

[149] ACCA, Graham, H., IFRS 15: Applying the five-step model. CPD Technical Article, 2014. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html.(Accesat: 21 Decembrie 2019)

[150] BDO Australia, Accounting for revenue under IFRS 15 – Complexity from the very first step, 2018. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-may-2018/accounting-for-revenue-under-ifrs-15 (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[151] Vîrtosu, I., & Florea, V., Contabilitatea veniturilor prin prisma IFRS 15 "Venituri din contractele cu clienții". Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători, 12-13 martie 2020. Ed. a 4-a. Chișinău: ASEM, 2020, pp. 68-73. ISBN 978-9975-75-981-6.

[152]Ernst & Young, Applying IFRS, A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard, Updated September 2019, Disponibil la adresa: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-applying-revenue-september-2019.pdf .(Accesat: 21 Decembrie 2019)

Scanned with OKEN Scanner

deoarece include orice sumă care este variabilă conform unui contract, cum ar fi bonusurile de performanță sau penalitățile." [153] În plus, o entitate ar trebui să estimeze prețul tranzacției, luând în considerare contraprestația fără numerar, contraprestația care trebuie plătită clientului și valoarea temporală a banilor în cazul în care există o componentă de finanțare semnificativă.

Aceasta din urmă nu este necesară dacă perioada dintre transferul de bunuri sau servicii și plată este mai mică de un an. În unele cazuri, din clauzele contractului poate reieși clar că există un element de finanțare semnificativ. În alte cazuri, poate fi dificil de determinat dacă există un element de finanțare semnificativ. Astfel de cazuri sunt cele în care există acorduri pe termen lung cu obligații de performanță multiple, în care se furnizează bunuri sau servicii și se primesc plăți în numerar pe toată perioada contractului. De exemplu, în cazul în care o plată inițială este necesară în scopuri comerciale pentru a obține un contract pe termen mai lung, o entitate poate concluziona că nu are obligații de finanțare semnificative. În cazul în care o entitate se așteaptă, de exemplu, din experiența anterioară de actualizare, că ar putea accepta în cele din urmă o sumă mai mică decât cea promisă inițial în contract, venitul ar fi estimat la suma mai mică și ar fi evaluată posibilitatea de recuperare a acestei sume mai mici. În cazul în care venitul deja recunoscut nu este ulterior recuperabil, ar trebui recunoscută o pierdere din depreciere în contul de profit și pierdere.

Pasul 4. Alocarea prețului obligațiilor de performanță necesită alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile individuale de performanță. Această alocare se bazează pe prețurile de vânzare relative independente ale bunurilor sau serviciilor promise și se face la începutul contractului. Ea nu este ajustată pentru a reflecta modificările ulterioare ale prețurilor de vânzare independente ale acestor bunuri sau servicii. Cea mai adecvată dovadă a prețului de vânzare în condiții de concurență normală este prețul observabil al bunurilor sau serviciilor atunci când entitatea vinde bunurile sau serviciile separat. În cazul în care acest lucru nu este disponibil, se utilizează o abordare care utilizează cel mai bine datele observabile, de exemplu, o abordare care evaluează costul preconizat plus o marjă adecvată, prețul de piață al bunurilor sau serviciilor similare ajustat cu un cost și o marjă specifice entității sau, în circumstanțe limitate, o abordare rezidual. Abordarea reziduală diferă de abordarea reziduală utilizată în prezent de unele entități, cum ar fi entitățile de software.[154] În cazul în care un contract conține mai multe obligații de execuție separate, o entitate alocă prețul tranzacției fiecărei obligații de execuție separate pe baza unui preț de vânzare independent. În cazul în care prețul tranzacției include sume variabile sau reduceri, entitatea trebuie să ia în considerare dacă acele sume se referă la toate sau numai la unele dintre obligațiile de performanță din contract. Reducerile și contravaloarea variabilă se alocă, în mod normal, proporțional cu toate obligațiile de executare din cadrul contractului.[155] Cu toate acestea, ele pot fi, de asemenea, alocate uneia sau mai multor obligații de performanță individuale dacă sunt îndeplinite anumite condiții. Acest lucru reprezintă o problemă practică semnificativă, deoarece necesită calcule și alocări separate pentru fiecare contract. 'Contractele de telefonie mobilă combină, de obicei, telefonia și conectivitatea la rețea; IFRS 15 impune ca acestea să fie separate." [156]

Pasul 5. Recunoașterea veniturilor. În acest stadiu, veniturile ar trebui să fie recunoscute atunci când fiecare obligație de performanță a fost îndeplinită. Acest lucru diferă de IAS 18, unde, de exemplu, veniturile aferente bunurilor sunt recunoscute atunci când riscurile și beneficiile semnificative ale proprietății bunurilor au fost transferate clientului. O

---

[153] Idem [162], ACCA, Graham, H., 2014.

[154] PwC, In brief A look at current financial reporting issues. IFRS 15 for the software industry, 30 January 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf .(Accesat: 21 Decembrie 2021)

[155] PwC, 5.4 Allocating discounts, US Revenue guide 5.4, 28 Februarie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_5_allocating_US/54allocating_discoun_US.html (Accesat: 13 Decembrie 2022)

[156] Idem [162], ACCA, Graham, H., 2014.

Scanned with OKEN Scanner

entitate furnizează o obligație de performanță prin transferul către client a controlului asupra bunurilor sau serviciilor prevăzute. Definiția controlului include capacitatea de a direcționa utilizarea unui activ de către alte persoane și de a le împiedica să obțină beneficii de pe urma acelui activ. Obligația de livrare încetează la un anumit moment dat, cu excepția cazului în care este îndeplinit unul dintre următoarele criterii: clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de performanța entității pe măsură ce entitatea efectuează;[157] performanța entității creează sau îmbunătățește un activ asupra căruia clientul deține controlul; prestația entității nu creează un activ din utilizări alternative ale entității, și entitatea are un drept executoriu la plată pentru performanța realizată până în prezent.

Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu modelul de transfer. În funcție de termenii specifici ai contractului, veniturile sunt recunoscute în perioada în care entitatea fabrică produsul sau în perioada în care acesta este livrat clientului. În cazul în care o entitate nu îndeplinește o obligație de performanță pe o perioadă mai lungă de timp, venitul este recunoscut atunci când obligația de performanță este îndeplinită la un anumit moment dat, iar controlul este transferat la acel moment. Factorii care pot indica un transfer de control includ un drept curent la plata activului, faptul că clientul are titlul legal asupra activului sau că entitatea a transferat proprietatea fizică a activului.[158] Ca urmare a celor de mai sus, momentul recunoașterii veniturilor se poate schimba pentru unele tranzacții atunci când se aplică noul standard: pe lângă modelul în cinci etape, IFRS 15 stabilește modul de contabilizare a costurilor suplimentare de obținere a unui contract și a costurilor direct legate de executarea contractului și oferă îndrumări pentru entitățile care aplică acest model. Acesta oferă îndrumări privind aplicarea acestui model care se contretizează în licențe, garanții, drepturi de returnare, considerații principal-versus-agent, opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare și indrumări cu privire la întrerupere.

Concludem faptul că IFRS 15 reprezintă o schimbare semnificativă față de IAS 18 și oferă îndrumări mai detaliate privind aplicarea, dar utilizarea estimărilor este mai extinsă și necesită o aplicare judicioasă. În contextul globalizării, care este premisa pe care a fost elaborat IFRS, US GAAP joacă, de asemenea, un rol foarte important.

Astfel, pentru a reda o imagine de ansamblu, in continuare vor fi prezentate cele mai importante diferențe dintre IFRS 15 și standardul echivalent în US GAAP, Codificarea standardelor de contabilitate (ASC) 606, sunt prezentate mai jos. Precizăm că în 2002, Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB) și Consiliul pentru standarde de contabilitate financiară din SUA (FASB) au întreprins un proiect de convergență a standardelor lor respective privind veniturile.

---

[157] BDO Australia, Step Five – Recognising revenue under IFRS 15 – Simultaneous use and consumption can be complex, 2018. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-september-2019/step-five-recognising-revenue-under-ifrs-15 (Accesat: 16 Decembrie 2020)

[158] PwC, Performance obligations satisfied at a point in time, US Revenue guide 6.5, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_6_recognizin_US/65performance_obliga_US.html#pwc-topic.dita_1443273108155827 (Accesat: 13 Decembrie 2022)

Scanned with OKEN Scanner

În timp ce standardele publicate în 2014 sunt în mare măsură convergente, ASC- 606 Venituri din contractele cu clienții[159] și IFRS 15 - Venituri din contractele cu clienții conțin încă o serie de diferențe importante.

Pentru o recunoaștere mai specifică, această abordare comparativă va fi efectuată în contextul celor cinci etape ale modelului de mai sus.[160]

Tabel nr. 2.4. Abordări comparative ale politicilor contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții în raport cu modelul „5-step"

Subiectul analizat	**Identificarea contractului**	
Norme	**ASC 606**	**IFRS 15**
Cadrul conceptual	*Pragul de colectare.* Pentru ca un contract să existe, colectarea contraprestației de la client trebuie să fie „probabilă" atât în conformitate cu paragraful 9(e) din IFRS 15, cât și în ASC 606-10-25-1(e). *Contracte în afara domeniului de aplicare*. În cazul în care un contract nu îndeplinește criteriile privind domeniul de aplicare pentru etapa 1 a abordării în cinci etape (de exemplu, deoarece condițiile de plată nu pot fi identificate), entitatea nu urmează celelalte etape pentru a recunoaște veniturile acelui contract.[161]	
Similitudini	În astfel de circumstanțe, Potrivit ASC 606-10-25-7 și paragraph 15 din IFRS 15 conțin îndrumări care permit unei entități să recunoască veniturile atunci când nu mai are obligații restante și toată contraprestația este nerambursabilă, sau atunci când contractul este reziliat și contraprestația este nerambursabilă.	
Diferențe	In ceea ce privește *pragul de colectare,* în conformitate cu ASC 606, Pragul de „probabil" este de până la 75-80%	Insă numai 50% (sau mai probabil decât nu) în conformitate cu IFRS. Totuși Consiliile au considerat că este puțin probabil ca acest lucru să reprezinte o problemă, deoarece nu este foarte probabil ca o entitate să încheie un contract fără a avea certitudinea că va putea recupera contraprestația.

[159] Grant Thornton, Revenue from Contracts with Customers, Navigating the guidance in ASC 606 and ASC 340-40, January 2022. Disponibil la adresa: https://www.grantthornton.com/content/dam/grantthornton/website/assets/content-page-files/audit/pdfs/2022/revenue-from-contracts-with-customers-updated-220124.pdf (Accesat: 13 Decembrie 2022)

[160] KPMG, Top 10 differences between IFRS 15 and ASC Topic 606 for revenue recognition. Disponibil la adresa: https://advisory.kpmg.us/articles/2022/revenue-accounting.html (Accesat: 13 Decembrie 2022)

[161] Idem[156], Deloitte, Revenue from contracts with customers, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

	Cu referire la *Criteriul de colectare*. În conformitate cu ASC 606-10-55-3A până la 55-3C, FASB include îndrumări suplimentare privind evaluarea probabilității de a colecta contraprestația. [162] Aceste paragrafe îndrumă entitățile să își revizuiască practicile comerciale obișnuite și termenii contractuali pentru a oferi dovezi că vor colecta în mod substanțial toată contravaloarea la care au dreptul. Entitățile pot lua în considerare condițiile de plată, capacitatea de a opri transferul de bunuri și servicii promise și alți factori în analiza lor.	IFRS 15 nu include aceste ghiduri suplimentare. Insă, deși IFRS 15 nu include aceste paragrafe suplimentare, îndrumările sunt adesea încorporate de profesioniști ca o modalitate de bun simț de a determina probabilitatea de a colecta contraprestația.[163]
	Vis-à-vis de *Contractele în afara domeniului de aplicare*. ASC 606 include un al treilea punct care permite entităților să recunoască veniturile conform ASC 606-10-25-7(c) dacă au transferat controlul asupra unor bunuri și servicii, au încetat să transfere orice bunuri și servicii rămase, iar contraprestația este nerambursabile. FASB a adăugat acest criteriu, deoarece un contract ar putea să nu fie reziliat dacă un vânzător încă încearcă să recupereze sumele datorate în baza contractului.	Specialiștii sunt de părere ca este puțin probabil ca această modificare să provoace multe diferențe între IFRS 15 și ASC 606[164]. În esență, IASB recunoaște o interpretare diferită a termenului „terminat". IASB a concluzionat că îndrumările existente au fost suficiente pentru ca o entitate să concluzioneze că contractul este reziliat atunci când încetează să furnizeze bunuri sau servicii.[165]
Subiectul analizat	**Obligații de performanță/executare**	
Norme	**ASC 606**	**IFRS 15**
Cadrul conceptual	*Cheltuieli de expediție*. Dacă activitățile de expediere și manipulare sunt efectuate după ce clientul obține controlul asupra mărfurilor (de exemplu, punct de expediere FOB), ASC și IFRS diferă.	
Similitudini	*Cheltuieli de expediție*. Atât în conformitate cu ASC 606, cât și cu IFRS 15, operațiunile de expediere și manipulare efectuate înainte ca clientul să obțină controlul asupra bunurilor (de exemplu, destinația FOB), nu reprezintă destinație de execuție.	
Diferențe	În ceea ce privește *cheltuielile de expediție*, o entitate care urmează standardele FASB va aplica ASC 606-10-25-18B, care permite entității să aleagă dacă va contabiliza sau nu transportul și manipularea ca obligație de performanță. O entitate care aplică această alegere, o va aplica tuturor tipurilor de tranzacții similar	Nu există o alegere similară conform IFRS 15 și, prin urmare, entitățile care urmează standardele IASB trebuie să folosească raționamentul pentru a determina dacă transportul și manipularea sunt sau nu un bun sau un serviciu distinct.

[162] Zhou, S. Current income recognition principle analysis of ifrs 15, ASC 606 and CAS 14. In 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development, ICFIED 2021, Atlantis Press, pp. 38-44. Disponibil la adresa: https://www.atlantis-press.com/article/125954362.pdf (Accesat: 13 Decembrie 2022)
[163] Idem [156], Deloitte, Revenue from contracts with customers, 2018.
[164] KPMG, Revenue accounting: IFRS® Standards vs US GAAP, Top 10 differences between IFRS 15 and ASC Topic 606 for revenue recognition, 2022. Disponibil la adresa: https://advisory.kpmg.us/articles/2022/revenue-accounting.html (Accesat: 13 Decembrie 2022)
[165] Idem [156], Deloitte, Revenue from contracts with customers, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

	Cu referire la *Bunuri şi servicii nemateriale.* ASC 606-10-25-16A, explică că atunci când evaluează ce bunuri sau servicii sunt distincte ca obligaţii de execuţie, o entitate nu trebuie să le ia în considerare pe cele care sunt nesemnificative pentru contract.[166]	IFRS 15 nu include această prevedere. În schimb, entităţile care aplică IFRS 15 ar trebui să evalueze semnificaţia acelor bunuri şi servicii în contextul situaţiilor financiare, aşa cum se precizează în paragraful BC90 din IFRS 15. Nu este clar dacă mai multe obligaţii de performanţă ar fi recunoscute conform ASC 606 sau IFRS 15 din cauza această diferenţă în evaluarea materialităţii. Cu toate acestea, procesul şi controalele necesare pentru a face această judecată ar fi în mod clar diferite.
Subiectul analizat	**Valoarea tranzacţiei**	
Norme	**ASC 606**	**IFRS 15**
Cadrul conceptual	Contraprestaţia diferită de numerar ar trebui, de asemenea, evaluată la valoarea justă, cu toate acestea. Pentru situaţiile în care un principal nu ştie (şi se aşteaptă să nu ştie) preţul final pe care îl percepe agentul, FASB şi IASB au ajuns la concluzii diferite.	
Similitudini	*Contraprestaţie fără numerar.* ASC 606-10-32-21 explică faptul că contraprestaţia fără numerar ar trebui să fie măsurată la valoarea justă la momentul începerii contractului. Începutul contractului este data la care sunt îndeplinite criteriile din ASC 606-10-25-1. Doar modificările valorii juste din alte motive decât forma sau natura contraprestaţiei nemonetare ar fi incluse în preţul tranzacţiei după evaluarea iniţială (a se vedea Consideraţia fără numerar pentru mai multe informaţii). La fel ca ASC 606, paragraful 66 din IFRS 15 spune că contraprestaţia diferită de numerar ar trebui, de asemenea, evaluată la valoarea justă, cu toate acestea, nu include nicio formulare despre momentul în care contraprestaţia trebuie evaluată iniţial. Nici IASB nu precizează ce ar trebui să se întâmple cu modificările valorii juste a contraprestaţiei după evaluare.	
Diferenţe	*Vânzări şi alte taxe similare.* Conform ASC 606, o entitate poate alege să excludă vânzările şi alte taxe aferente din măsurarea preţului tranzacţiei. Mai exact, ASC 606-10-32-2A include o alegere care permite unei entităţi să excludă din preţul tranzacţiei toate taxele care sunt stabilite de o autoritate guvernamentală şi colectate de la un client. Acestea pot include vânzări, utilizare, valoare adăugată şi unele accize.	Această alegere nu există în conformitate cu IFRS 15, astfel încât o entitate trebuie să stabilească mai întâi dacă taxele de vânzare sau taxele similare sunt colectate în numele unei terţe părţi în conformitate cu punctul 47 din IFRS 15 şi, dacă da, să excludă acele taxe din preţul tranzacţiei. Acest lucru poate duce la un preţ de tranzacţie mai mare conform IFRS 15, în special atunci când entitatea concluzionează că taxa este impusă vânzătorului.
	FASB a clarificat, în paragraful BC38 din ASC 2016-08, că atunci când un principal nu se aşteaptă să cunoască preţul final, singura sumă inclusă în preţul tranzacţiei ar trebui să fie suma la care principalul are dreptul. IASB discută acest subiect în BC385X până la BC385Z din IFRS 15 şi nu ajunge la o concluzie similară.[167]	În schimb, IASB a concluzionat că un principal ar trebui să aplice raţionament şi să ajungă la o concluzie folosind toate faptele şi circumstanţele relevante.

[166] ASC 606, Revenues from contracts with customers, Accounting standards update No. 2016-10, April 2016. Disponibil la adresa: https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)
[167] Idem [162], ACCA, Graham, H., 2014.

Scanned with OKEN Scanner

Subiectul analizat	Recunoașterea veniturilor	
Norme	**IFRS 15**	**ASC 606**
Cadrul conceptual	Metoda de a determina dacă licența este un drept de utilizare sau un drept de acces este diferită în funcție de fiecare standard.	
Similitudini	*Licențe de proprietate intelectuală.* ASC 606-10-55-59 și paragraful B56 din IFRS 15 cer entităților să determine dacă o licență acordată clientului este un drept de utilizare sau un drept de acces. Veniturile pentru o licență cu drept de utilizare ar fi recunoscute la un moment dat, în timp ce veniturile pentru o licență cu drept de acces ar fi recunoscute în timp. *Reînnoirea licenței.* Atât ASC 606, cât și IFRS 15 conțin îndrumări care afirmă că veniturile pentru o licență nu pot fi recunoscute până când clientul nu poate folosi și beneficia de licență.	
Diferențe	*Licențe de proprietate intelectuală.* Conform ASC 606, entitatea va stabili mai întâi dacă licența este pentru IP simbolică sau IP funcțională (consultați Licențele pentru proprietate intelectuală pentru mai multe informații). ASU 2016-12 explică faptul că această diferență de ghidare între cele două standarde poate duce la modele diferite de recunoaștere a veniturilor, după cum urmează: Deși majoritatea licențelor de proprietate intelectuală simbolică ar fi recunoscute. [168]	În schimb, entitățile care urmează IFRS 15 trebuie „să ia în considerare dacă un client poate direcționa utilizarea unei licențe și poate obține în mod substanțial toate avantajele rămase de pe urma unei licențe în momentul în care aceasta este oferită." (Paragraful B57 din IFRS 15). În conformitate cu IFRS 15, veniturile pot fi recunoscute la un moment dat în acele cazuri în care entitatea nu va întreprinde activități care să afecteze semnificativ capacitatea clientului de a obține beneficii din proprietatea intelectuală pe perioada licenței. Aceasta înseamnă că, în conformitate cu IFRS 15, vor exista situații în care veniturile pentru IP simbolică vor fi recunoscute în avans și nu în timp, așa cum se prevede în ASC 606 pentru IP simbolică
	Reînnoirea licenței. ASC 606 prevede, de asemenea, că veniturile nu pot fi recunoscute pentru reînnoirea unei licențe înainte de începerea perioadei de reînnoire. Mai exact, ASC 606-10-55-58C afirmă: „O entitate ar recunoaște veniturile din reînnoirea licenței nu mai devreme de începutul perioadei de reînnoire." Conform ASC 606, entitatea care furnizează bunul sau serviciul nu poate începe să recunoască venituri până la 1 iunie, deoarece atunci începe perioada de reînnoire.	În schimb, IFRS 15 nu conține nicio astfel de limitare pentru reînnoiri. Lipsa unei limitări specifice în IFRS 15 ar putea duce la recunoașterea mai devreme a veniturilor conform IFRS 15. De exemplu, un client are un abonament care se va încheia pe 1 iunie, dar pe 1 ianuarie decide să reînnoiască (sau să prelungească) acel abonament. Entitățile care urmează IFRS 15 pot determina că clientul poate folosi și beneficia de licență (din moment ce este deja abonat) și pot recunoaște venituri încă de la 1 ianuarie, când clientul se reînnoiește.
Subiectul analizat	**Dezvăluiri**	
Norme	**ASC 606**	**IFRS 15**
Similitudini	Ambele standarde cer entităților să prezinte informații despre obligațiile de performanță rămase în contractele lor. IFRS 15, paragrafele 120 până la 122 și ASC 606-10-50-13 până la 50-14 explică faptul că o entitate trebuie să prezinte suma veniturilor viitoare pentru toate obligațiile de performanță	

[168] Idem [156], Deloitte, Revenue from contracts with customers, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

	nesatisfăcute, în afara cazului în care contractul este mai mic de un an sau entitatea alege expedientul practic (ASC 606-10-55-18 sau IFRS 15 alin. B16). ASC 606-10-50-14A include două excepțări suplimentare pentru o considerație variabilă. Entitatea nu trebuie să dezvăluie valoarea veniturilor viitoare pentru contraprestație variabilă atunci când contravaloarea variabilă se bazează pe redevențe bazate pe vânzări sau utilizare dintr-o licență de proprietate intelectuală sau când variabila contraprestației este alocată în întregime unei obligații de executare nesatisfăcute (sau unei promisiuni de a livra bunuri sau servicii), conform IFRS 15, aceste sume ar trebui să fie prezentate.
Diferențe	n/a

Sursa: Elaborare autor

2.3. Fundamentul cercetării empirice în context internațional privind evaluarea impactului IFRS 15 asupra diferitelor sectoare de activitate

Necesitatea de a îmbunătăți informarea părților interesate și comunicarea cu toți utilizatorii situațiilor financiare a devenit deosebit de importantă datorită evoluției tehnologiei, globalizării și puterii tot mai mari a corporațiilor multinaționale. IASB urmărește să armonizeze sistemele contabile existente și să contribuie la crearea unui limbaj economic unificat. Armonizarea se realizează prin intermediul unui set de standarde de contabilitate IFRS, care, în conformitate cu cadrul lor conceptual, urmăresc să ofere părților interesate informații financiare utile pentru luarea deciziilor. În consecință, în cadrul acestui sistem IFRS, noul IFRS 15 a fost elaborat pentru a înlocui vechiul IAS 18 și va schimba în mod semnificativ informațiile raportate către părțile interesate cu privire la rezultatele raportate de o entitate. Regulamentul (UE) nr. 1905/ 2016 obligă societățile să aplice IFRS 15 începând cu situațiile financiare raportate începând cu 1 ianuarie 2018. În cazul în care o entitate aplică IFRS 15 dintr-o perioadă anterioară, aceasta trebuie să raporteze acest lucru în notele la situațiile financiare Standardul înlocuiește o mare parte din îndrumările US GAAP cu principii care converg, deși nu în totalitate, cu IFRS, acestea din urmă oferind îndrumări minime privind recunoașterea veniturilor înainte de standard[169]. Modificările în modul în care entitățile recunosc, evaluează, raportează și prezintă veniturile (efecte contabile) pot afecta modul în care aceste companii și tranzacțiile lor sunt înțelese la nivel intern și extern (efecte asupra informațiilor), pot modifica prețurile titlurilor de valoare (efecte asupra pieței de capital) și chiar pot schimba modul în care funcționează entitățile.[170] În multe privințe, abordarea în cinci etape a IFRS 15 nu numai că plasează recunoașterea veniturilor la un numitor comun cu ASC 606, dar pare să ia în considerare și schimbările în recunoașterea veniturilor între sectoarele industriale.

[169] Peters, S. J., Revenue Recognition: Top 10 Questions investors should ask about the adoptation of the new standard. CFA institute, 2018. Available from internet: https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/revenue-recognition-top-10-questions-investors-should-ask-about-the-adoption-of-the-new-standard (Accesat: 16 Septembrie 2020)

[170] Napier, C. J., & Stadler, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 2020, 50(5), 474–503. https://doi.org/10.1080/000147 88.2020.1770933

Scanned with OKEN Scanner

Multe dintre cele 64 de exemple găsite în IFRS 15 provin din diverse industrii şi ilustrează recunoaşterea veniturilor.[171], [172],[173],[174]

Standardul stabileşte un cadru general care trebuie utilizat pentru valoarea, precum şi pentru momentul recunoaşterii veniturilor, aplicabil tuturor contractelor cu toţi clienţii din toate industriile; întrucât IFRS 15 este un standard cuprinzător, nu face obiectul IAS 11 privind contractele de construcţii, IAS 18 privind veniturile, clientul programul de fidelizare, IFRIC 13 privind programele de fidelizare, IFRIC 15 privind contractele de construcţie de bunuri imobiliare, IFRIC18 privind transferul de active către clienţi şi SIC 31 privind serviciile de publicitate, afectând astfel toate industriile.[175,176]

În acelaşi timp, IFRS 15 abordează deficienţele de aplicare şi prezentările inadecvate din standardele anterioare[177], iar înţelegerea şi aplicarea corectă se bazează pe raţionamentul profesional şi pe aplicarea consecventă a principiilor contabile[178]. Pe de altă parte, conducerea societăţii comunică cu părţile interesate prin intermediul rapoartelor financiare întocmite în conformitate cu cerinţele IFRS. Prin urmare, cu scopul de a influenţa părţile interesate să ia decizii pozitive în ceea ce priveşte interesele entităţii raportoare, trebuie să se prezinte rapoarte economice relevante, coerente şi fiabile şi financiare.[179,180,181,182,183] Prin urmare, este clar că trebuie îmbunătăţită calitatea informaţiilor privind câştigurile corporative pentru a oferi acţionarilor informaţii exacte şi cuprinzătoare.

În continuare, pentru a studia Stadiul actual al cercetării cu privire la impactului pe care l-au avut standardele IFRS, (cu precadere IFRS 15) la nivelul entitatilor economice, am recurs

---

[171] Zhou, S., Current Income Recognition Principal Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14. Proceedings of *6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development* (ICFIED 2021) (pp. 38–44). Atlantis Press. Disponibil la adresa: https://www.atlantis-press.com/article/125954362.pdf. https://doi.org/10.2991/ aebmr.k.210319.008

[172] Coetsee, D., & Van Wyk, M., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2020, *13*(1), 1-13.

[173] Al-Shatnawi, H., The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 2017, 9(1), 375-395.

[174] Moore, S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you?, 2018, Disponibil la adresa: https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20 Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf (Accesat: 20 Septembrie, 2020)

[175] Lavi, M. R., *The impact of IFRS on industry*. John Wiley & Sons, New York, US, 2016.

[176] Ancuzo, G., & Delle Femmine, A., IFRS 15: Il nuovo standard per la revenue recognition, "bilancio e informazione esterna d'impresa, 2016, 1-30. Disponibil la adresa: https://web.uniroma1.it/deap/sites/default/files/IFRS_15_Sapienza_v4_DEF.pdf (Accesat: 20 Septembrie, 2020)

[177] Tomi, K., The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy (*Master Thesis*), University of Oulu, Oulun Yliopisto, Finland, 2018.

[178] Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R., *Challenges and Controversies Related to IFRS 15 Implementation*. In A.M. Dima, F. D'Ascenzo (Eds.), Business Revolution in a Digital Era (pp. 331–343). Springer, Cham, UK, 2021. https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0_23

[179] Tawiah, V., & Boolaky, P., Determinants of IFRS Compliance in Africa: Analysis of Stakeholder's Attributes. *International Journal of Accounting & Information Management*, 2019, 27(4), 573–599. https://doi.org/10.1108/IJAIM-09-2018-0110

[180] Amidu, M., & Issahaku, H., Do Globalisation and Adoption of IFRS by Banks in Africa Lead to Less Earnings Management? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2019, 17(2), 222–248. https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2017-0035

[181] Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R., A Theoretical Model of Stakeholder's Perceptions of a New Financial Reporting System. *Accounting Forum*, 2016, 40(4), 300-315.

[182] Garrido-Miralles, P., Zorio-Grima, A., & García-Benau, M. A., Sustainable Development, Stakeholder's Engagement and Analyst Forecasts' Accuracy: Positive Evidence from the Spanish Setting. *Sustainable Development*, 2016, 24(2), 77-88.

[183] Irena, H., International Financial Reporting Standards Applied in the Czech Republic. *E+ M Ekonomie a Management*, 2015, 18(3), 84-90.

Scanned with OKEN Scanner

la o scurtă analiză a celor mai recente studii ştiinţifice. Rezultatele studiilor empirice anterioare au arătat si confirmat că de-a lungul timpului au existat numeroase provocari contabile si fiscale in implementarea IFRS 15, care de altfel, in acest stadiu al cercetarii ar putea fi utilizate pentru a îmbunătăţi relaţiile dintre părţile interesate şi entităţile raportoare (a se vedea Tabel nr. 2.5).

Tabel nr. 2.5. Sinteza principalelor studii de impact asupra domeniului cercetării

Autori/ an	Fenomen studiat	Scop	Rezultate/Efecte
Onie et al., 2023[184]	IFRS 15 si relevanţa valorică	Evaluează impactul IFRS 15 Venituri din contractele cu clienţii asupra relevanţei valorice a rapoartelor financiare pentru firmele australiene cotate la bursă.	Pentru majoritatea firmelor, impactul tranziţiei a fost nesemnificativ, însă unele firme au înregistrat o reducere semnificativă a profiturilor şi/sau a profiturilor reţinute, iar pentru aceste firme, relevanţa valorică a profiturilor a fost, în general, mai mică în perioada anterioară adoptării, în comparaţie cu firmele în care nu a existat niciun impact semnificativ.
Aladwey şi Diab 2023. [185]	IFRS si factorii determinati ai adoptarii timpurii	Examinează factorii determinanţi (în special caracteristicile guvernanţei şi ale consiliului de administraţie) ai adoptării timpurii a IFRS 15pe o piaţă în curs de dezvoltare,	Vârsta firmei, dimensiunea firmei şi efectul de levier financiar au efecte pozitive semnificative asupra adoptării timpurii a IFRS 15.
Vieira et al., 2023 [186]	IFRS 15 si calitatea notelor explicative	Analizează calitatea notelor explicative privind implementarea IFRS 15	Mai mult de 50% dintre companii au reclasificat conturile doar pentru a le prezenta mai bine, au adăugat informaţii în note sau nu au făcut nimic. Prin urmare, s-a constatat că noul standard nu an adus modificări semnificative care să aibă un impact semnificativ; cu toate acestea, a permis creditorilor şi investitorilor să ofere informaţii financiare mai utile şi mai relevante, în special în domenii precum construcţiile, serviciile publice şi comunicaţiile
Karim şi Riya, 2022 [187]	IFRS si nivelul de conformitate	Evalueaza nivelul de conformitate cu cerinţele de IFRS 15 de către societăţile cotate	Majoritatea companiilor nu respectă pe deplin cerinţele prevăzute de IFRS 15. Deşi gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, sectorul telecomunicaţiilor are cel mai mare grad de conformitate (76%), în timp ce sectorul IT are cel mai scăzut grad de conformitate (28%). Media de conformitate este de aproximativ jumătate, ceea ce indică o neconformitate semnificativă cu cerinţele IFRS 15. Restul de jumătate este neconformă. Prezentarea informaţiilor despre segmentele de exploatare, obligaţiile de performanţă în acordul de

[184] Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*, 2023, 63, 953-973. https://doi.org/10.1111/acfi.12978

[185] Aladwey, L., & Diab, A., The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a developing country. *Cogent Business & Management*, 2023, *10*(1), 2167544. https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167544

[186] Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W. Qualidade das notas explicativas acerca da implementação da IFRS 15–Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2023, *17*(2). https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273

[187] Karim, M. R., & Riya, A. I., Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: an empirical evidence from developing economy. *International journal of disclosure and governance*, 2022, *19*(3), 301-312.

Scanned with OKEN Scanner

			facturare și păstrare, garanția și modificările estimărilor variabilelor sunt domeniile cel mai puțin respectate.
Kabirși Su, 2022[188]	IFRS 15 si afectarea practicilor anterioare de recunoaștere a veniturilor	Furnizează dovezi privind modul în care IFRS 15, a afectat practicile de recunoaștere a veniturilor și situațiile financiare	Costul bunurilor vândute, datoriile contractuale și profitul după impozitare au fost alte trei elemente ale situațiilor financiare cele mai afectate.
Coetsee et al, 2022[189]	IFRS și adoptarea pentru prima data a noilor standarde	Analizează adoptarea pentru prima dată a IFRS 15 și prezintă un raport privind caracterul adecvat, rigoarea și utilitatea decizională a practicilor de prezentare a veniturilor	Unele entități ar trebui să înceapă mai devreme procesul de adoptare an unui nou format de raportare financiară. În al doilea rând, nu au fost niciodată prezentate ipoteze și judecăți precise cu privire la recunoașterea veniturilor, stabilirea prețului tranzacției și evaluarea obligațiilor de returnare, rambursare și alte obligații similare.
Souza et al., 2022[190]	IFRS și calitatea contabilității de angajamente și a managementului veniturilor	Verifică efectele noului standard obligatoriu de recunoaștere a veniturilor asupra calității contabilității de angajamente și a managementului veniturilo	Există dovezi ale unei reduceri a calității contabilității de angajamente a societăților din sectorul tehnologic, precum și ale unei creșteri a gestionării veniturilor în general, în special în sectorul produselor industrializate. În urma cercetării se poate verifica faptul că există dovezi că IFRS 15 nu a adus îmbunătățiri în ceea ce privește calitatea câștigurilor în entitățile braziliene cotate la bursă.
Grosu et al., 2022[191]	IFRS 15 și condițiile financiare stresante	Evaluează efectele reale ale implementării IFRS 15 în diferite domenii de activitate și găsește soluții pentru fiecare sector important, având în vedere condițiile financiare dificile, în special în țările cu economii emergente	Proiectarea unui model reproductibil de utilizare extinsă a IFRS 15, care va servi tuturor domeniilor de activitate analizate
Piechocka-Kaluzna, 2021[192]	Calitatea situațiilor financiare și conversia la IFRS	Cercetare asupra situațiilor financiare ale companiilor cotate la Bursa (de valori) Varșovia în perioada 2004-2019 pentru măsurarea calității informațiilor după implementarea standardelor IFRS.	Standardele IFRS sunt mai satisfăcător reglementate decât cele locale. Totuși în cazul Poloniei, diferențele în urma implementării au fost foarte mici datorită faptului că reglementările locale erau deja de o calitate superioară. Autorul consideră că beneficiile nu apar doar din schimbarea calității contabile (exemplu: informația economico-financiară) și ar trebui considerate noi abordări, ca de

[188] Kabir, H., & Su, L., How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2022, *49*, 100507. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2022.100507.

[189] Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M., Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 2021, *36*(1), 22-44. https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1855886

[190] Souza, P. V. S. D., Gonçalves, R. D. S., & Silva, C. A. T., Impact of IFRS 15 on the Quality of Accruals and Earnings Management of Brazilian Publicly Held Companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 2022, *24*, 675-691.

[191] Grosu, V., Mihailă, S., Jieri, N., Zlati, M. L., Socoliuc, M., & Cosmulese, C. G., Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy. *Engineering Economics*, 2022, *33*(4), 356-371.

[192] Piechocka-Kaluzna A., (2021). Measuring the quality of financial statements after the conversion to IFRS, case of Poland. *Journal of Financial Studies and Research*, 2021, 1–26. https://doi.org/10.5171/2021.119430

Scanned with OKEN Scanner

			exemplu diferențele dintre standardele de contabilitate.
Kohler et al., 2021[193]	Rolul auditorilor exteni in procesul de stabilire a IFRS 15	Examineaza rolul auditorilor ca intermediari de reglementare în procesul de stabilire a standardelor internaționale de contabilitate si discuțiile dintre IASB și reprezentanții industriei de telecomunicații în jurul proiectului de IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor	Auditorii din rețeaua de consultanță internă a firmei joacă un rol esențial în asistarea auditorilor de teren și a clienților lor care se angajează cu IASB, păstrând în același timp reputația firmei. Luate în ansamblu, constatările noastre sugerează că auditorii au jucat un rol esențial ca intermediari între IASB (autoritatea de reglementare) și țintele (firmele Telco) și, ca atare, au contribuit la endogeneizarea parțială a proiectului de IFRS 15
Saptono și Khozen, 2021[194]	Probleme ale administrației fiscale privind recunoașterea veniturilor după IFRS 15	Furnizează un raport scurt și analitic privind adoptarea IFRS 15 în legătură cu problemele care pot apărea în materie de impozit pe venit și de taxă pe valoarea adăugată	Demonstrează necesitatea ca entitățile să ia în considerare problemele de impozitare care pot apărea ca urmare a schimbărilor în sistemul de recunoaștere a veniturilor. Contribuabilii trebuie să sublinieze costurile de conformitate care rezultă din implementarea IFRS 15, care includ realizările și impozitele la prețul pieței. Antreprenorii plătitori de taxe trebuie să modifice contractul cu contrapartea pentru a se asigura că momentul livrării servește drept bază pentru calculul TVA-ului de plătit.
Piosik, 2021[195]	IFRS 15 si identificarea comportamentului de gestionare a veniturilor	Identificarea comportamentului de gestionare a veniturilor prin identificarea veniturilor pentru a respecta consensul privind previziunile analiștilor privind veniturile, profitul operațional și profitul net pentru trimestrul al patrulea, precum și pentru a evalua impactul implementării IFRS 15 asupra stimulentului de a respecta consensul privind veniturile.	Confirmă că entitățile raportoare cresc veniturile discreționare atunci când venitul lor operațional și profitul net pregestionat sunt ușor mai mici decât prognoza consensuală a analiștilor pentru trimestrul al patrulea
Morawska, 2021[196]	IFRS 15 si afectarea managementului veniturilor care utilizeaza discretia	Investighează dacă implementarea IFRS 15 a afectat managementul veniturilor care utilizează discreția în recunoașterea veniturilor pentru a evita pierderile și scăderea veniturilor.	Rezultatele nu au confirmat faptul că IFRS 15 în Polonia a influențat gestionarea veniturilor bazate pe venituri, cu scopul de a evita pierderile și diminuarea veniturilor.

[193] Kohler, H., Pochet, C., & Le Manh, A., Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*, 2021, *91*, 101227. https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101227

[194] Saptono, P. B., & Khozen, I., Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 2021, *17*(2), 169-182. https://doi.org/https://doi.org/10.24258/jba.v17i2.877

[195] Piosik, A., Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland. *Procedia Computer Science*, 2021, *192*, 1560-1572. https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160

[196] Morawska, I., The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. *Journal of Economics and Management*, 2021, *43*(1), 387-403. https://doi.org/10.22367/ jem.2021.43.18

Scanned with OKEN Scanner

Akisik, 2020[197]	Dezvoltarea financiară, IFRS & şi statul de drept în materie de investiţii	Examinarea efectelor pe care le-au avut dezvoltarea financiară, IFRS şi statul de drept asupra 51 de ţări dezvoltate dar şi în curs de dezvoltare între anii 1997-2007.	Rezultatele au arătat că dezvoltarea financiară, IFRS, statul de drept sunt factori importanţi şi influenţează direct deciziile investitorilor străini. Autorul susţine că adoptarea IFRS şi statul de drept cresc investiţiile străine directe (ISD) în raport cu investiţiile totale. În opinia sa, un stat de drept puternic şi adoptarea IFRS ar duce la o scădere a informaţiilor asimetrice ceea ce i-ar face pe investitori să facă tranziţia de la ISD la investiţii de portofoliu în economiile gazdă. Rezultate sunt considerate extrem de importante pentru ţările în curs de dezvoltare.
Napier, şi Stadler, 2020[198]	Efectele standardului contabil IFRS 15	Analiza efectelor apărute în urma modificării sau introducerii de noi standarde IFRS asupra entităţilor economice, pieţei de capital şi a fluxurilor de numerar.	Analiza celor mai mari companii Europene a arătat că impactul standardului IFRS 15 a fost unul minimal pentru majoritatea companiilor studiate, cu câteva excepţii cum ar fi industria telecomunicaţiilor. În general, transparenţa a crescut iar în privinţa efectelor informaţiei, există dovezi că unele companii au profitat de oportunitatea introducerii IFRS 15 pentru a-şi revizui afacerea.
Aladwan, 2019[199]	Fluctuaţiile preţului acţiunilor şi ale veniturilor si IFRS 15	Examinează dacă adoptarea anticipată a IFRS 15, care înlocuieşte IAS 18 privind recunoaşterea veniturilor, a avut sau nu un efect asupra nivelului veniturilor companiilor iordaniene şi asupra valorii preţului acţiunilor.	IFRS 15 a afectat responsabilitatea şi calitatea informaţiilor raportate în situaţiile financiare ale companiilor din domeniile mineritului, construcţiilor şi ingineriei din Iordania. A existat o diferenţă semnificativă între valoarea veniturilor şi preţul acţiunilor atât înainte, cât şi după implementarea noului standard. În plus, după introducerea IFRS 15, atât veniturile, cât şi preţul acţiunilor au scăzut negativ.
Mattei şi Paoloni, 2019[200]	Cantitatea şi calitatea informaţiilor in raport cu IFRS 15	Analizează corelaţia dintre impactul potenţial al IFRS 15 şi cantitatea şi calitatea informaţiilor furnizate în raportul anual întocmit pentru cei doi ani anteriori adoptării noului standard.	Există o corelaţie directă între potenţialul impact al IFRS 15 şi cantitatea şi calitatea informaţiilor furnizate în raportul anual elaborat pentru doi ani înainte de adoptarea noului standard.
Tomi, 2018[201]	IFRS 15 si acurateţea previziunilor analiştilor	Examinează impactul pe care implementarea IFRS 15 l-a avut asupra acurateţei predicţiilor făcute de către analişti.	Preţurile acţiunilor vor fi determinate de aşteptările investitorilor cu privire la performanţa viitoare an unei entităţi economice, iar modificările aduse practicilor contabile nu vor avea un impact semnificativ asupra acestor aşteptări. Totuşi, predicţiile asupra vânzărilor nu mai sunt atât de precise. În cele din urmă, precizia analiştilor a fost afectată, dar doar pentru o selecţie limitată de indicatori.
Yousefinejad	IFRS şi investiţiile străine directe (FDI)	Studiul vizează relaţia de cauzalitate între adoptarea IFRS şi FDI în ţările ASEAN pe	Rezultatele arată că există o legătură între adoptarea IFRS şi ISD, iar autorul susţine că implementarea standardelor IFRS atrage în mod natural investiţii

[197] Akisik, O., The impact of financial development, IFRS, and rule of LAW on foreign investments: A cross-country analysis. *International Review of Economics & Finance*, 2020, 69, 815–838. https://doi.org/10.1016/j.iref.2020.06.015

[198] Napier, C. J., & Stadler, C., *op. cit.*, 2020.

[199] Aladwan, M., Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, revenue from contracts with customers. *Italian Journal of pure and applied mathematics*, 2019, *41*, 691-707.

[200] Mattei, G., & Paoloni, N., Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 2019, 14(1), 169–179. https://doi.org/10.5539/ijbm.v14n1p169

[201] Tomi, K., The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy (*Master Thesis*), University of Oulu, Oulun Yliopisto, Finland, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

et al., 2018[202]		perioada 2001-2016.	străine. Totodată, nivelul de conformitate cu IFRS este un factor important pentru investitorii străini.
Liviu-Alexandru, 2018[203]	Adoptarea IFRS şi economiile emergente	Studierea contextului global al adoptării IFRS în ţările emergente. Studiu de caz asupra României.	Principalul beneficiu în urma adoptării IFRS în ţările în curs de dezvoltare a fost reducerea asimetriei de informaţii economico-financiare între entităţi. Autorul consideră că pentru economiile emergente există o multitudine de factori care trebuie analizaţi, spre exemplu găsirea resurselor umane pentru a implementarea IFRS şi probleme legate de legislaţia locală.
Dani et al., 2017[204]	Calitatea si adoptarea anticipată a IFRS 15	Verifică relaţia dintre calitatea informaţiilor contabile şi adoptarea anticipată a IFRS 15.	Organizaţiile care adoptă în mod voluntar standardul, în încercarea de a contabiliza şi de a recunoaşte în mod corect veniturile provenite din contractele cu clienţii, au o relevanţă informaţională mai mare, precum şi satisfac aşteptările pieţei.
Bauer si Centorrino, [205]	Situaţiile financiare ale băncilor in raport cu IFRS 15	Analizează dacă sistemul financiar, situaţiile financiare ale băncilor conţin înregistrări privind impactul IFRS 15	Studiul permite creşterea gradului de conştientizare în rândul utilizatorilor situaţiilor financiare cu privire la abordarea eterogenă a prezentării informaţiilor, chiar şi în cazul băncilor, care sunt instituţii de mare importanţă pentru sistemul financiar al fiecărei ţări.
Illing şi Liu, 2016[206]	Indicele de stres financiar (Financial Stress Index - FSI) în ţările dezvoltate:	Elaborează un indice de stres financiar pentru sistemul financiar canadian.	Nivelurile extrem de ridicate ale stresului financiar afectează nu numai sistemul financiar, ci determină, de asemenea, pierderi semnificative în economia reală. Nivelurile mai scăzute de stres pot afecta, de asemenea, economia reală într-o măsură mai mică: de exemplu, acestea ar putea avea ca rezultat condiţii de lichiditate restrânsă şi instabilitate a preţurilor activelor, ambele putând duce la o creştere a costului capitalului şi la reducerea investiţiilor private şi a consumului.

Sursa: Compilare pe baza literaturii de specialitate

Putem afirma ca o primă observaţie, după parcurgerea unei părţi din literatura de specialitate, că IFRS 15 are un cadru de aplicabilitate larg, cu impact asupra tuturor industriilor dar şi asupra tututor părţilor interesate, acestea fiind considerentele în baza cărora au fost formulate *obiectivul 1 şi 2*.

[202] Yousefinejad, M., Ahmad, A., Salleh, F. & Rahim, A. R., Causal relationship between International Financial Reporting Standard (IFRS) and Foreign Direct Investment (FDI): A panel data analysis of ASEAN countries. *Asian Journal of Accouting and Governance*, 2018, 10, 61-72.
[203] Liviu-Alexandru, T., The Advantages that IFRS 16 Brings to the economic environment. *Ovidius University Annals, Economic Sciences* Series, 2018, 18(1), 510-513.
[204] Dani, A. C., dos Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C., Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 2017, *36*(2), 131-146.
[205] Bauer, K., & Centorrino, G., Financial statements of banks as a source of information about implementation of IFRS 15: The evidence from Poland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2017, *13*(6), 235-248.
[206] Illing, M., & Liu, Y., Measuring financial stress in a developed country: An application to Canada. *Journal of Financial stability*, 2016, *2*(3), 243-265.

Scanned with OKEN Scanner

Tranziția la IFRS este un pas foarte important în dezvoltarea economică a fiecărei țări, în special pentru economiile emergente, unde procesul de ajustare și reformare a cadrului de reglementare financiară a fost dificil și lung.[207,208,209]

O diferență importantă în țările cu o economie emergentă care influențează sistemul contabil o reprezintă sursele de finanțare, majoritatea provenind de la Fondul Internațional Monetar (FMI) și Banca Mondială, ceea ce înseamnă că utilizatorii informației financiare diferă în aceste țări față de cele dezvoltate, existând astfel nevoi și cerințe diferite pentru informațiile economico-financiare. Practic acesta este principalul factor de diferențiere cu impact asupra stakholders, deoarece entitățile raportoare vor avea întotdeauna tendința de a satisface nevoile creditorilor, în defavoarea investitorilor.[210]

Chiar dacă această tranziție la IFRS a îmbunătățit calitatea informațiilor contabile și a redus asimetriile informaționale dintre țări,[211,212], impactul va fi mai pronunțat doar în țările cu sisteme juridice eficiente în aplicarea standardelor contabile și în protejarea părților interesate. [213,214,215,216] În același timp, cercetările arată că adoptarea IFRS depinde, de asemenea, de legile naționale. Entitățile economice trebuie să rămână în cadrul legal și, în același timp, să se conformeze IFRS, ceea ce reprezintă uneori o sarcină dificilă. Spre exemplu, în cazul recunoașterii veniturilor, legislația română (Legea nr. 227/2015)[217] impune societăților comerciale să recunoască veniturile brute, nu doar suma preconizată a fi realizată. Sumele care se preconizează că nu vor fi realizate trebuie recunoscute separat ca provizioane, iar entitățile raportoare trebuie să respecte cerințele IFRS 15 în situațiile lor financiare și să deducă provizioanele din profitul brut. [218]

Alte probleme, care nu sunt specifice țărilor dezvoltate cu economie de piață, includ implicarea și rolul puternic al statului, lipsa unui sistem eficient de recalificare și dezvoltare continuă a profesioniștilor din acest domeniu, cadrul metodologic insuficient dezvoltat, literatura metodologică și științifică în domeniul practicii internaționale inadecvată; mecanismele ineficiente de gestionare și supraveghere a activităților de evaluare; birocrația

---

[207] Erhan, L., Socoliuc, M., Mihaila, S., & Grosu, V., Policies and Practices for the Implementation of IFRS and NAS in the Republic of Moldova. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2015, 15(3), 147-162.

[208] Khamis, A. M., Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 2016, 3(2), 1–18. https://doi.org/10.24815/jdab.v3i2.5383

[209] Kumar, G., & Saini, J. S., Determinants of IFRS compliance by Canadian companies. *International Journal of Corporate Finance and Accounting (IJCFA)*, 2016, *3*(2), 42-57.

[210] Bauer, K., & Centorrino, G., Financial Statements of Banks as a Source of Information about Implementation of IFRS 15: The Evidence from Poland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2017, 13(6), 235–248. https://doi.org/10. 17265/1548-6583/2017.06.001

[211] DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S., The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of accounting and economics*, 2011, *51*(3), 240-258.

[212] Amiram, D., Financial information globalization and foreign investment decisions. *Journal of International Accounting Research*, 2012, *11*(2), 57-81.

[213] Tomi, K., *op. cit*, 2018.

[214] Akisik, O., *op. cit*., 2020.

[215] Jilani F., Nefissa B. B., The Mandatory adoption of IFRS and timely loss of recognition. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 2020, 2(1). Disponibil la adresa: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1059056020301283 (Accesat: 20 Septembrie, 202)

[216] Abad D., Cutillas-Gomariz M. F., Sanchez-Ballesta J. P., & Yague J. (2016)., Does IFRS mandatory adoption affect information asymmetry in the stock market?. *Australian Accounting Review*, 28(1), 61–78. https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/auar.12165

[217] Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Disponibil la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm

[218] Păunescu, M., & Popab, A. F., Challenges for Romanian IFRS adopters–conflicting legislation regarding the interim dividend. *AMIS IAAER, 2019*, 297.

Scanned with OKEN Scanner

excesiv de împovărătoare[219,220,221,222,223] necesitând aprofundări, precizări, argumente, completări şi actualizări prin adaptare la conjunctura actuală. O reformă contabilă autentică în economiile emergente se datorează în principal necesităţii de a obţine calitate şi comparabilitate în raportarea financiară pentru a furniza date exacte proprietarilor, investitorilor, managerilor şi tuturor celorlalţi utilizatori ai informaţiilor contabile.[224,225]

O altă problemă pentru economiile emergente se referă la vocabular şi la aplicabilitate, din cauza numărului insuficient de profesionişti calificaţi şi a neînţelegerilor şi concepţiilor greşite cu privire la scopul noilor standarde. Cu toate acestea, beneficiile adoptării standardelor internaţionale depăşesc cu mult costurile de tranziţie, deoarece raportarea în conformitate cu standardele internaţionale poate reduce semnificativ costurile de sistematizare, prelucrare şi prezentare a informaţiilor. Drept urmare, va fi stabilit un limbaj comun al raportării financiare şi vor fi armonizate relaţiile economice dintre state.[226,227,228,229] Unii autori consideră că aceste provocări de tranziţie sunt chiar o oportunitate pentru investitori prin care ei pot să cunoască mai bine afacerea, calitatea câştigurilor dar şi relaţia entităţii cu clienţii săi.[230,231,232,233] Aşadar, în baza literaturii de specialitate, problemele des întâlnite în implementarea standardelor IFRS în ţările cu economii emergente apar datorită unor aspecte economice, legale, educaţionale din interiorul acestora. Cu toate acestea, avantajele tranziţiei către standardele IFRS sunt mult mai mari, iar tranziţia ar trebui să fie realizată într-un timp cât mai scurt.

Astfel, observăm din literatura studiată că rezultatele sunt foarte diferenţiate în privinţa impactului pe care l-au avut standardele IFRS. Mulţi autori se aşteptau la un impact mai pronunţat, dar rezultatele au arătat că acesta este minimal.[234, 235,236,237] Pe de altă parte, alţi autori susţin faptul că implementarea standardelor IFRS şi tranziţia cât mai rapidă către

---

[219] Akisik, O., *op. cit*, 2020.
[220] Liviu-Alexandru, T., *op. cit.* 2018.
[221] van Helden, J., & Uddin, S., Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 2016, *41*, 34-62. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001
[222] Ashraf J. & Uddin S., *Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries; a critical evaluation*. M.G. Abdel Kader, London, 2011.
[223] Kohler et al., *op. cit.*, 2021.
[224] Masoud, N., Accounting, FRQ, emerging countries transition: How can a country implement an IFRS standard change successfully. *Global Journal of Management and Business Research*, 2014, 14(2), 37-47.
[225] Ghedrovici, O., & Mihaila, S. (2013). Accounting harmonization in Moldova: thinking about the process, difficulties and opportunities. *International Journal of Arts and Commerce*, 2013, *2*(2), 1-6.
[226] Farcane, N., Blidisel, R. G., Bunget, O. C., & Dumitrescu, A., Perceptions Regarding the Impact of IFRS 15-Illustrative Examples Step by Step. *The Audit Financiar journal*, 2019, 17(154), 283-283.
[227] Grosu, V., *Perspective şi limite în procesul de armonizare financiar-contabilă*. TipoMoldova, Iasi, Romania, 2010.
[228]Ţurcanu, V., Mateş, D., Bostan, I., Grosu, V., & Socoliuc, M., The evolution of the international standards of accountancy IAS/IFRS, area of application and the mechanism of adoption. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2008, 8(1), 142-146.
[229] Ciubotariu, M.S., The role of small and medium enterprises in the modern economy and the importance of IFRS application for SMEs. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2013, 13(1 (17)), 201-210.
[230] Napier C. J. & Stadler C., op. cit., 2020.
[231] Iordache, I. D., Perceptii si tendinte în urma aplicarii IFRS în România. *Audit Financiar*, 2020, 18(2), 275-384.
[232] Fourati, Y. M. M., & Bougacha, D., The Effect of the Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees in Malaysia. In *Corporate Governance and Its Implications on Accounting and Finance* (pp. 171-187). IGI Global, 2021.
[233] Peters, M., *op. cit.*, 2018.
[234] Piechocka-Kaluzna, A., *op .cit.*, 2021.
[235] Iordache, I. D. *op. cit.*, 2020.
[236] Napier C. J. & Stadler C., *op. cit.*, 2020.
[237] Tomi, K., *op. cit*, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

acestea pot să aducă mari beneficii în țările cu economii emergente.[238,239] Cu toate acestea, în toate lucrările analizate autorii sunt de părere că implementarea standardelor conduc la reducerea asimetriei de informații și la o mai bună comparabilitate a acestora. Datorită faptului că opiniile în literatura de specialitate sunt foarte mixte în privința efectelor survenite în urma implementării standardelor IFRS și puține studii s-au concentrat asupra țărilor cu economie emergentă, această lucrare are ca scop o analiză a provocărilor dar și a efectelor din diverse industrii în urma implementării IFRS 15 în România și Republica Moldova. Bineînțeles că de la începutul anilor 2000, asistăm la o actualizare permanentă a vechilor IAS -uri cu noile IFRS, deoarece dezvoltarea economiei globale și internaționalizarea companiilor impune îmbunătățirea continuă a acestora,[240,241] în timp ce evoluția financiare a determinat imperativ substituirea Ias 18 cu IFRS 15, deorece existau o serie de riscuri vizibile de manipulare informațională a stakeholders.[242,243]

În ceea ce privește impactul concret al IFRS 15, există câteva subiecte deja avansate de unii cercetători, și anume:[244]

i) modificări în ceea ce privește momentul recunoașterii veniturilor datorită cerinței de alocare a prețului pentru fiecare obligație de performanță în cazul telefoanelor gratuite aferente planurilor postplătite, de exemplu;

ii) evaluarea importanței componentei de finanțare datorită prelungirii contractelor care depășesc adesea o perioadă de douăsprezece luni;

iii) actualizări ale sistemului IT, deoarece acesta obișnuia să recunoască veniturile pe baza valorii lunare a facturilor;

iv) un tratament diferit pentru modificările recurente ale contractelor, deoarece aceste modificări vor trebui evaluate ca posibile contracte noi;

v) capitalizarea costurilor incrementale pentru obținerea unui nou contract ca activ contractual;

(vi) în sfârșit, amortizarea taxelor inițiale nerambursabile pe durata contractului.

2.4. Concluzii preliminare

În urma revizuirii literaturii de specialitate cu privire la impactul implementarii standardului IFRS 15, reiese faptul ca în ceea ce priveste calitatea informatiilor regăsite în notele explicative, majoritatea dintre entitățile analizate în diverse studii au reclasificat conturile doar pentru o mai bună prezentare a informațiilor, au crescut gradul de prezentare a notelor explicative sau nu au raportat niciun impact cauzat de adoptarea IFRS 15. Chiar dacă standardul nu a avut un impact semnificativ asupra majorității companiilor, unele sectoare, cum ar fi utilitățile publice, comunicațiile, stocurile neciclice, bunurile industriale și construcțiile civile, au fost afectate în mod considerabil. În cele din urmă, entitățile au prezentat informații de bună calitate în notele de tranziție.

Tranziția la IFRS 15 a fost expusă în raport cu diveși factori precum: factorii determinați ai adoptării timpurii, condițiile financiare stresante, problemele administrației fiscale apărute odată cu adoptarea pentru prima dată a standardului. De asemenea cercetătorii au dorit să identifice comportamentul de gestionare a veniturilor și dacă managementul veniturilor care utilizează discreția este afectat. Cu referire la gradul de conformitate se constată ca majoritatea

[238] Liviu-Alexandru, T., *op. cit.*, 2018.
[239] Akisik, O., *op. cit.*, 2020.
[240] Tomi, K., *op. cit.*, 2018
[241] Akisik, O., op. cit., 2020.
[242] Mattei, G., & Paoloni, N. , *op. cit.*, 2019.
[243] Aladwan, M., op. cit., 2019.
[244] Clarin, E., The impact of IFRS 15 on the telecom industry, 2016. Disponibil la adresa: http://www.sgv.ph/the-impact-of-ifrs-15-on-the-telecom-industry-by-ernesto-a-clarindecember-12-2016/ (Accessat: 3 Ianuarie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

companiilor nu respectă pe deplin cerințele prevăzute de IFRS 15. Deşi gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, sectorul telecomunicațiilor are cel mai mare grad de conformitate (76%), în timp ce sectorul IT are cel mai scăzut grad de conformitate, media de conformitate este de aproximativ jumătate, ceea ce indică o neconformitate semnificativă cu cerințele IFRS 15. Prezentarea informațiilor despre segmentele de exploatare, obligațiile de performanță în acordul de facturare şi păstrare, garanția şi modificările estimărilor variabilelor sunt domeniile cel mai puțin respectate.

Printre cele mai interesate cercetări se numără şi studiul realizat de Bubnovskaya et al.[245], in care se discută specificul organizării contabile pentru veniturile şi cheltuielile din industria construcțiilor, fiind luați în considerare 5 paşi ai modelului de contabilizare a veniturilor. Rezultatele studiului întăresc idea potrivit căreia în ciuda complexității IFRS 15, noua sa aplicare îmbunătățeşte sistemul de contabilitate pentru venituri şi cheltuieli al companiilor de construcții şi rezolvă problema recunoaşterii veniturilor şi a determinării rezultatului financiar în construcții. datorită sistemului de control conținut în IFRS 15, entitățile de construcții pot îmbunătăți treptat sistemul de contabilitate pentru recunoaşterea veniturilor şi pot elimina riscurile clienților legate de contracte.

O trecere în revistă a studiilor existente arată că, în ciuda beneficiilor IFRS, există o dezbatere nerezolvată cu privire la impactul contabil al adoptării timpurii şi tardive a IFRS. În acest context, în contextul UE, Napier şi Stadler[246] constată că IFRS 15 are un impact relativ mic asupra recunoaşterii şi evaluării veniturilor. În plus, Belesis et al.[247] observă că impactul IFRS 15 este relativ limitat între perioadele contabile şi se referă în principal la alocarea unor costuri directe de deplasare care sunt recunoscute ca fiind costuri contractuale. În schimb, Trabelsi[248] constată că adoptarea anticipată are un impact pozitiv asupra a două cifre contabile, profitul şi capitalurile proprii. În plus, Soye & Raji[249] au raportat, de asemenea, rezultate similare.

Argumentele prezentate în acestă secțiune de literature review vor constitui premisele stabilirii obiectivelor specifice cercetării empirice.

Astfel, în raport cu dimensiunea actuală a cercetării în domeniu, ne propunem să consolidăm aceste concepte prin intermediul unui model de implementare extinsă a IFRS15, fiind astfel create premizele necesare de a veni în întâmpinarea entităților economice care aplică referențialul IFRS şi care să îmbine stadiul actual al cunoaşterii într-un mod benefic pe practicieni, organismele de reglementare şi cercetători.

---

[245] Bubnovskaya, T. V., Gadzhibek, V. P., & Kim, T. V., IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. *Independent Journal of Management & Production*, 2022, *13*(4), s462-s472.

[246] Napier, C. J., & Stadler, C., *op. cit.*, 2020.

[247] Belesis, N., Sorros, J., Karagiorgos, A., & Kousounadis, P., Cumulative effect of IFRS 15 and IFRS 16 on maritime company financial statements: A hypothetical case. SN Business and Economics, 2021, 1(3), 1–20. https://doi.org/10.1007/s43546-021-00043-y

[248] Trabelsi, N., Are there any volatility spill-over effects among cryptocurrencies and widely traded asset classes?". Journal of Risk and Financial Management, 2018, 11(4), 1–17. https://doi.org/10.3390/jrfm11040066

[249] Soye, Y. A., & Raji, O. A.,The comparability of pre and post adoption IFRS in Nigeria insurance companies. Journal of Management and Corporate Governance, 2016, 8(2), 41–53.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3. DETALIEREA PROCESULUI DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE

Obiectivul acestui capitol se axează pe detalierea procesului de implementare a IFRS 15 în rândul entităților economice prin evidențierea problemelor și provocărilor majore care pot apărea pe parcursul punerii în aplicare. Astfel, deși modelul în 5 etape promovat de IFRS 15 pare, la prima vedere clar și ușor de implementat, este posibil să întâmpine diverse obstacole în practică. Din acest motiv, am considerat că este oportun să explicăm în detaliu fiecare dintre etapele propuse în model și să evidențiem prin exemple practice aspectele problematice care pot fi întâlnite în practică. Prezența discount-urilor, modificările dispozițiilor contractuale și identificare obligațiunilor separate sunt doar câteva dintre realitățile cu care se confruntă practicienii, care necesită o judecată profesională extinsă.

3.1. Identificarea contractelor cu clienții și parcurgerea clauzelor de încetare și/sau modificare a contractelor

O entitate ar trebui să reflecte în evidențele sale contabile contractele cu clienții care intră în domeniul de aplicare al IFRS 15 numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: părțile la contract au convenit asupra contractului în scris, verbal sau în alt mod, în conformitate cu practicile comerciale obișnuite și își asumă să respecte obligațiile respective.

Caracteristicile esențiale ale unui contract au în vedere:[250]

1. *Toate părțile au aprobat acordul* – Contractele pot fi scrise, orale sau implicite, în funcție de practicile comerciale normale ale entității. Caracterul executoriu al contractelor este o chestiune de drept, iar entitățile ar trebui să ia în considerare jurisdicția juridică în care își desfășoară activitatea ca regulă de aplicare a contractelor;

2. *Toate părțile se angajează să-și îndeplinească obligațiile* – Dacă fiecare contractant are dreptul unilateral de a anula o obligație care nu a fost executată integral, criteriul afirmă că nu există contract. Acest criteriu se referă la clauzele de reziliere;

3. *Drepturile fiecărei părți sunt identificabile* – O condiție prealabilă pentru recunoașterea contractului și a drepturilor și obligațiilor în cadrul contractelor și acordurilor este ca bunurile și/sau serviciile care urmează să fie furnizate să fie stabilite în mod clar în contract. Identificarea transferului de control ajută la recunoașterea veniturilor;

4. *Contractul are substanță comercială* – Pentru a fi recunoscut ca un contract, acesta trebuie să aibă ca rezultat o modificare a riscului pentru client, a momentului livrării bunurilor și serviciilor, și a valorii fluxurilor de numerar care intră în entitate. Contractul nu trebuie să includă niciun contract social;

5. *Colectabilitatea este probabilă* – Noul standard impune vânzătorului să evalueze riscul de credit al clientului la începutul contractului. Recunoașterea veniturilor are loc numai atunci când plata este probabil să fie primită.[251]

În efectuarea evaluării posibilității de colectare, o entitate ia în considerare capacitatea și intenția de plată a clientului, inclusiv evaluarea capacității acestuia de a plăti valoarea contravalorii la scadență. Această evaluare ia în considerare concesiile de preț pe care entitatea le poate oferi clientului. În cazul în care criteriile nu sunt îndeplinite inițial, entitatea

---

[250] Standardul internațional de raportare financiară 15 Venituri din contractele cu clienții, RO D044460/01 Anexă, 2014. Disponibil la adresa: https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC(2016)D044460-01(ANN1)_RO.pdf (Accessat: 3 Ianuarie 2020)

[251] Zou, W., Brax, S. A., Vuori, M., & Rajala, R., The influences of contract structure, contracting process, and service complexity on supplier performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 2019, 39(4), 525-549. DOI:10.1108/IJOPM-12-2016-0756.

Scanned with OKEN Scanner

reevaluează în mod continuu contractul în funcţie de criterii şi aplică cerinţele standardului contractual de la data la care criteriile sunt îndeplinite. [252]Contravaloarea primită pentru contractele care nu îndeplinesc criteriile este contabilizată conform cerinţelor. Dacă un contract îndeplineşte toate criteriile la iniţierea contractului, entitatea nu reevaluează criteriile decât în cazul în care a avut loc o modificare semnificativă a faptelor şi circumstanţelor. Dacă în urma reevaluării, entitatea stabileşte că nu mai sunt îndeplinite criteriile, încetează să mai aplice criteriile contractului în acel moment, dar nu anulează niciun venit recunoscut anterior.[253]

Pentru o mai bună întelegere a celor prezentate mai sus vom exemplifica printr-un exemplu ilustrativ (exemplul nr. 3.1) anumite aspecte legate de aprecierea existenţei unui contract: Vânzarea imobilului.

Exemplul nr. 3.1. *- Într-un acord de vânzare imobiliar, Vânzătorul „Alfa" evaluează existenţa unui contract. În realizarea acestei evaluări, „Alfa" ia în considerare factori precum:*

- *resursele financiare disponibile ale cumpărătorului;*
- *angajamentul cumpărătorului faţă de contract, care poate fi determinat în funcţie de importanţa proprietăţii pentru operaţiunile cumpărătorului;*
- *experienţa anterioară a lui „Alfa" cu contracte similare şi cumpărători în circumstanţe similare;*
- *intenţia lui „Alfa" de a-şi executa drepturile contractuale;*
- *termenele de plată ale aranjamentului; şi*
- *dacă creanţa lui „Alfa" este supusă unei subordonări viitoare.*

Dacă „Alfa" concluzionează că nu este probabil să încaseze suma la care se aşteaptă să aibă dreptul, atunci nu există un contract de transfer al controlului asupra imobilului. În schimb, „Alfa" aplică îndrumările privind contraprestaţia primită înainte de a concluziona că există un contract şi contabilizează iniţial orice numerar colectat ca depozit (datorie).

În continuare in exemplul nr. 3.2. este redată o exemplificaţie legată de evaluarea existenţei unui contract, fără contract scris de vânzare.

Exemplul nr. 3.2. *- Producătorul de electrocasnice „Electro" deţine produse disponibile pentru a fi livrate clienţilor înainte de sfârşitul anului fiscal curent. Magazinul „Detail" plasează o comandă pentru produs, iar producătorul livrează produsul înainte de sfârşitul anului fiscal curent. "Electro" încheie în general contracte scrise de vânzare cu această clasă de clienţi care necesită semnăturile reprezentanţilor autorizaţi ai ambelor părţi. „Electro" întocmeşte un contract de vânzare scris şi reprezentantul său autorizat semnează acordul înainte de sfârşitul anului. „Detail" nu semnează acordul înainte de sfârşitul anului fiscal al lui „Electro". Cu toate acestea, departamentul de achiziţii al lui „Detail" a fost de acord verbal cu achiziţia şi a declarat că este foarte probabil ca contractul să fie semnat în prima săptămână a următorului an fiscal al lui „Electro".*

După consultarea consilierului său juridic şi obţinerea unui aviz juridic, producătorul stabileşte că, pe baza legilor locale şi a precedentului legal din jurisdicţia magazinului, acesta este obligat din punct de vedere legal să plătească pentru produsele expediate către acesta în baza contractului, chiar dacă magazinul nu a semnat încă acordul. Prin urmare, "Electro" concluzionează că există un contract şi aplică cerinţele generale ale standardului vânzărilor efectuate în temeiul acordului până la sfârşitul anului.

Pentru a evalua dacă un contract există şi se încadrează în acest criteriu, accentul se pune pe părţile executorii ale drepturilor şi obligaţiilor în temeiul legilor, precedentelor şi normelor relevante, şi mai puţin pe modul în care a fost încheiat contractul, fie că este verbal, implicit sau scris. Acest lucru poate necesita o apreciere semnificativă în anumite jurisdicţii sau aranjamente şi poate duce la evaluări diferite ale unor contracte similare în alte jurisdicţii. În cazul în care există o incertitudine semnificativă în ceea ce priveşte caracterul executoriu, un

[252] Farcane, N., Blidişel, R. G., Bunget, O. C., & Dumitrescu, A., Percepţii privind impactul IFRS 15 – exemple ilustrative pas cu pas, *Audit financiar*, 2019, 17(2(154)), 188-203.
[253] Idem [285], IFRS 15, RO D044460/01 Anexă, 2014.

Scanned with OKEN Scanner

contract scris şi o interpretare juridică de către un expert în domeniu pot fi esenţiale pentru a se ajunge la concluzia că părţile la contract au decis şi au convenit să execute contractul. Cu toate acestea, contractele trebuie să creeze drepturi şi obligaţii executorii, iar unele angajamente contractuale de a furniza bunuri sau servicii clienţilor pot fi considerate obligaţii de executare, chiar dacă nu sunt executorii din punct de vedere juridic. Standardului privind veniturile include un criteriu de colectare ca o întrebare de intrare pentru a împiedica entităţile să implementeze un model de venituri pentru contracte complexe şi să recunoască în acelaşi timp veniturile şi pierderi semnificative din depreciere. Criteriul de colectare este probabil să fie îndeplinit în multe contracte de rutină cu clienţii. Pragul de colectare se aplică sumei pe care entitatea se aşteaptă o primească în schimbul a bunurilor şi serviciilor transferate clientului, care poate să nu fie preţul declarat în contract. Evaluarea ia în considerare[254] drepturile legale ale entităţii; practica anterioara; modul în care entitatea intenţionează să îşi gestioneze expunerea la riscul de credit pe tot parcursul contractului; şi capacitatea şi intenţia clientului de a plăti.

Evaluarea posibilităţii de recuperare (de colectare) se limitează la contraprestaţia care poate fi atribuită bunurilor sau serviciilor transferate clientului pe durata contractului care nu poate fi anulat. De exemplu, dacă contractul are o durată de doi ani, dar oricare dintre părţi poate rezilia contractul fără penalităţi după un an, entitatea evaluează gradul de recuperare a contraprestaţiei promise în primul an al contractului, adică perioada irevocabilă a contractului.

Este necesar un anumit raţionament atunci când se evaluează dacă probabilitatea ca o entitate să nu primească întrega contraprestaţie prevăzută în contract dă naştere la o problemă de recuperare sau la o concesie de preţ. Standardul oferă două exemple de concesii implicite de preţ: vânzarea de produse medicale din domeniul ştiinţelor vieţii (Exemplul 2 din standard) şi o tranzacţie de furnizare de servicii medicale unor pacienţi neasiguraţi care platesc pe cont propriu (Exemplul 3 din standard).[255] În ambele exemple, entitatea concluzionează că preţul tranzacţiei nu este un preţ explicit sau o rată standard şi că contraprestaţia promisă este variabilă. În consecinţă, este posibil ca o entitate să fie nevoită să determine preţul tranzacţiei în Pasul 3 a modelului, inclusiv concesiile de preţ, înainte de a concluziona asupra criteriilor de colectare din etapa 1 a modelului. În unele situaţii, entităţiile pot utiliza un portofoliu de date istorice pentru a estima suma pe care se aşteaptă să o recupereze. Acest tip de analiză poate fi adecvat atunci când o entitate are un volum mare de tranzacţii omogene. Aceste estimări pot fi apoi utilizate ca date de intrare în evaluarea globală a colectabilităţii unui anumit contract. De exemplu, dacă un furnizor a recuperat în medie 60% din suma facturată pentru tranzacţii similare cu clienţii şi nu intenţionează să ofere o concesiune de preţ, acest lucru ar putea fi un indicator al faptului că este puţin probabil ca întreaga valoare a contractului să fie recuperată pentru acelaşi tip de contract cu un client. Prin urmare, este posibil să nu fie îndeplinit criteriul probabilităţii ridicate de a primi o contraprestaţie în cadrul contractului. Dimpotrivă, în cazul în care, pentru un contract cu o categorie omogenă de clienţi, vânzătorul încasează în medie 90% din suma facturată, acest lucru poate indica faptul că este probabil ca întreaga valoare a contractului să fie recuperată pentru contractul cu femeia respectivă. Prin urmare, criteriul unei probabilităţi ridicate de recuperare a contraprestaţiei în cadrul contractului poate fi îndeplinit. Cu toate acestea, în cazul în care recuperarea medie a fost de 90%, deoarece vânzătorii au recuperat în general doar 90% din contractul individual, acest lucru ar putea indica faptul că vânzătorul a acordat o concesie de preţ de 10% clientului.

O entitate nu trebuie să reevalueze criteriile de colectare din etapa 1 decât în cazul în care a avut loc o modificare semnificativă a faptelor şi circumstanţelor care ar duce la o

[254] Podvezko, V., Mitkus, S., & Trinkūniene, E., Complex evaluation of contracts for construction. *Journal of civil Engineering and management*, 2010, 16(2), 287-297.

[255] Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers. Iasplus.com. 2018. Disponibil la adresa: http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-15 (Accesat 10 Iulie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

deteriorare foarte importantă a bonității clientului.[256] De exemplu, o deteriorare semnificativă a capacității de plată a unui client, ca urmare a pierderii unuia dintre clienții săi, care reprezintă 75% din cifra sa anuală de afaceri, ar putea duce la o reevaluare. Determinarea existenței unei deteriorări semnificative a solvabilității unui client depinde de circumstanțe și este adesea o chestiune de judecată. Evaluarea nu este menită să surprindă modificări de natură mai minoră, adică modificări care nu pun sub semnul întrebării validitatea contractului. Acesta nu surprinde schimbările de circumstanțe care ar putea fi în mod rezonabil preconizate a se schimba pe durata contractului, în special contractele pe termen lung care nu au un impact semnificativ.

În cazul în care o entitate stabilește că nu mai este probabilă încasarea, aceasta derecunoaște veniturile și urmează îndrumările privind contabilizarea contraprestației primite în absența unui contract. Evaluarea colectabilității în Pasul 1 al modelului se aplică în mod egal contractelor cu sau fără o componentă de finanțare semnificativă. Acest lucru este indiferent de faptul că solvabilitatea este luată în considerare în rata de actualizare și, prin urmare, în prețul tranzacției pentru un contract cu o componentă de finanțare semnificativă. În cazul în care clientul contractului este guvernul, poate exista o clauză de finanțare fiscală care să permită anularea contractului în cazul în care agenția de finanțare nu alocă fondurile necesare pentru a plăti guvernul. În cazul în care furnizarea de bunuri sau servicii începe înainte ca finanțarea să fie aprobată în mod oficial, acest raționament ar trebui aplicat pentru a determina dacă există un contract. De exemplu, în cazul în care termenii unui nou contract care să înlocuiască un contract existent nu sunt finalizați până la data de expirare a contractului existent.

În cazul în care o entitate are drepturi și obligații cu putere de lege în legătură cu aceste servicii, serviciile prestate sunt contabilizate în conformitate cu orientările generale din standard. Dimpotrivă, dacă o entitate nu are drepturi și obligații executorii din punct de vedere juridic în ceea ce privește serviciile prestate după încetarea contractului, trebuie să se aplice îndrumările privind contabilizarea contraprestației primite înainte de existența contractului. Evaluarea existenței unor drepturi ș i obligații executorii este adesea complexă și este posibil ca o entitate să fie nevoită să solicite consultanță juridică pentru a stabili dacă există drepturi ș i obligații executorii după încheierea contractului.

În unele cazuri, entitățile oferă clienților dreptul de a beneficia de servicii gratuite pentru o anumită perioadă de timp, timp în care clientul poate decide să se aboneze la servicii viitoare.[257] De exemplu, după ce perioada de probă gratuită s-a încheiat, clientul poate decide să se aboneze pentru 12 luni la un serviciu de streaming de filme. Furnizorii de servicii pot oferi stimulente suplimentare (de exemplu, servicii gratuite sau la preț redus, prețuri reduse ale serviciilor etc.) dacă clientul semnează un contract pe termen lung. În astfel de cazuri, clientul poate renunța în orice moment în timpul perioadei de încercare gratuită și nu se încheie niciun contract până când clientul nu acceptă oferta companiei de a furniza serviciul după perioada de încercare gratuită. Până când clientul nu se abonează la servicii în timpul perioadei de probă gratuită, societatea nu are niciun drept de despăgubire executoriu. Odată ce clientul acceptă oferta societății, societatea contabilizează serviciile de probă gratuite rămase de la data la care contractul există ca o obligație de performanță în cadrul contractului. Serviciile furnizate în timpul perioadei de probă gratuită înainte ca clientul să accepte oferta entității de a furniza servicii dincolo de perioada de probă gratuită sunt, în general, contabilizate ca stimulente de vânzări. Cu toate acestea, este rezonabil să se contabilizeze numai bunurile sau serviciile post-perioadă de probă gratuită ca obligații de execuție în cadrul contractului cu clientul dacă dreptul clientului la bunurile sau serviciile rămase din perioada de probă gratuită nu este aplicabil sau contabilizarea doar a bunurilor sau serviciilor după perioada de probă

[256] Idem [290], Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers. Iasplus.com. 2018.
[257] Farcane, N., *op. cit.*, p. 198

Scanned with OKEN Scanner

gratuită ca obligații de performanță pe bază de portofoliu nu este semnificativ diferită de contabilizarea atât a bunurilor sau serviciilor rămase din perioada de probă gratuită, cât și a bunurilor sau serviciilor după perioada de probă gratuită ca obligații de performanță în cadrul contractului cu clientul.[258]

În unele cazuri, entitatea are dreptul de a primi remunerația pentru serviciile prestate numai dacă sunt obținute anumite rezultate, iar clientul poate renunța la contract fără a plăti societății nicio remunerație în orice moment înainte de obținerea acestor rezultate.[259] Astfel de acorduri sunt deseori denumite "acorduri de onorarii condiționate". Astfel de acorduri sunt frecvente în industriile de servicii, cum ar fi agenții imobiliari și agenții de turism. Aceste acorduri, în care valoarea integrală a contraprestației promise este condiționată de obținerea unui rezultat specific, nu par a fi contracte cu clienții care să intre în sfera de aplicare a bazei veniturilor înainte de obținerea rezultatului specific. Acest lucru se datorează faptului că, în astfel de acorduri, entitatea nu are nici un drept executoriu la plată pentru serviciile prestate până în prezent și, în mod similar, clientul nu are nici o obligație. De exemplu, un proprietar încheie un contract de vânzare a unei proprietăți cu un agent imobiliar. În temeiul acestui contract, proprietarul proprietății poate rezilia contractul în orice moment, fără penalități, și este obligat să plătească agentului imobiliar doar atunci când vânzarea proprietății este finalizată. În acest caz, contractul cu clientul este încheiat doar în momentul finalizării vânzării imobilului, înainte de care agentul imobiliar nu are niciun drept executoriu la plată, iar proprietarul imobilului nu are nicio obligație de plată, astfel încât contractul nu îndeplinește toate condițiile de formare a unui contract.

În cadrul aceleiași jurisdicții, pot fi evaluate practicile contractuale cu diferite categorii de clienți. De exemplu, o entitate poate avea o practică comercială de utilizare a contractelor scrise.[260] Cu toate acestea, ea poate încheia contracte cu anumiți clienți a căror practică comercială de a furniza dovada unui contract scris diferă de cea a societății. În cazul în care societățile au stabilit practici diferite pentru evidențierea acordurilor pentru anumiți clienți, inclusiv acorduri implicite pentru diferite categorii de clienți, de exemplu, în funcție de tipul de client, regiunea geografică, tipul de produs sau gama de prețuri de vânzare, aceste practici pot afecta determinarea faptului dacă un acord este executoriu. Este posibil să fie necesară consultarea unui consilier juridic pentru a determina dacă acestea au un impact. Este posibil ca societățile să dorească să își documenteze concluziile privind evaluarea caracterului executoriu pentru fiecare acord. În anumite circumstanțe, poate fi oportun ca o societate să pregătească documentația pentru un anumit client, o anumită categorie de clienți sau o anumită jurisdicție. Definiția contractului din standardul privind veniturile se concentrează pe aplicabilitatea juridică. Termenul "contract" este, de asemenea, definit în Standardul de prezentare a instrumentelor financiare, dar această definiție este diferită și nu impune ca contractele să fie executorii din punct de vedere juridic. IASB nu a modidicat definiția contractului în standard privind prezentarea instrumentelor financiare deoarece acest lucru ar putea avea consecințe nedorite asupra tratamentului contabil al instrumentelor financiare.[261] Ca urmare, există două definiții ale contractului în IFRS.

În general, acordurile-cadru care nu conțin cantități minime de achiziție nu creează drepturi sau obligații executorii pentru părți, ci doar stabilesc condițiile în care acestea pot

---

[258] Idem [290], Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers. Iasplus.com. 2018.

[259] Apolat, Legal Difference between termination of contracts and cancellation of contracts, Lexology, Vietnam, September 28 2022. Disponibil la adresa: https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a372d94f-9e7a-4a11-8f43-17c5590610aa (Accessat: 3 Noiembrie, 2020)

[260] BDO Australia, Accounting for revenue under IFRS 15 – Complexity from the very first step, 2018. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-may-2018/accounting-for-revenue-under-ifrs-15

[261] IFRIC Update March 2023, IFRS. Disponibill la adresa: https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2023/ifric-update-march-2023/ (Accessat: 3 June, 2023)

Scanned with OKEN Scanner

plasa comenzi de achiziție de bunuri și servicii. Cu toate acestea, caracterul executoriu este o chestiune de drept în jurisdicția relevantă și fiecare acord-cadru trebuie evaluat pe baza termenilor săi și a legislației locale. În cazul în care contractul-cadru în sine nu creează drepturi și obligații executorii, combinația dintre comanda de achiziție și contractul-cadru creează, de obicei, drepturi și obligații executorii între societate și client. Prin urmare, comanda de achiziție în combinație cu contractul de bază trebuie evaluată pentru a identifica dacă sunt îndeplinite criteriile de la punctul 9 din standard și dacă există un contract.[262] Unele acorduri-cadru pot include cerința ca clienții să achiziționeze o cantitate minimă de bunuri sau servicii. O astfel de cerință poate fi o cantitate minimă cumulativă pe durata contractului sau pentru o perioadă din cadrul contractului-cadru (de exemplu, fiecare an al unui contract-cadru multianual). Dacă minimele sunt executorii, atunci acordul-cadru în sine poate constitui un contract. Cu toate acestea, în cazul în care practica anterioară a unei societăți de a nu aplica clauzele minime ale unui acord-cadru conduce la concluzia, pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor, că aceste clauze minime nu pot fi aplicate, atunci acordul-cadru nu este un contract. În plus, dacă experiența relevantă cu clientul sugerează că acesta nu respectă standardele minime, iar societatea nu dorește să aplice standardele minime, acest lucru va indica, de obicei, că, în cazul unui contract-cadru, societatea și clientul nu se angajează să respecte standardele minime ale contractului-cadru. Astfel, chiar dacă standardele minime ar fi aplicabile din punct de vedere juridic, este posibil ca acestea să nu îndeplinească toate criteriile de existență a unui contract, caz în care nu este vorba de un contract.

În general, combinația dintre o comandă de achiziție și un acord-cadru este evaluată pentru a determina dacă sunt îndeplinite criteriile din etapa 1 și dacă există un contract. Cu toate acestea, în cazul în care comanda de achiziție necesită parcurgerea unor etape suplimentare pentru a crea drepturi și obligații executorii din punct de vedere juridic, de exemplu, după primirea comenzii de achiziție, trebuie încheiat un acord suplimentar sau un act adițional la acordul-cadru, nu există un contract cu clientul până când aceste etape nu sunt finalizate. În unele cazuri, prețurile dintre comenzile de achiziție pot fi interdependente. Comenzile de achiziție emise separat ar trebui evaluate pentru a determina dacă acestea afectează alte comenzi de achiziție în cadrul aceluiași contract-cadru. În cazul în care comenzile de achiziție sunt interdependente, acest lucru poate avea ca rezultat faptul că prețul de tranzacție al achizițiilor individuale diferă de prețul contractual declarat. Acest lucru se poate întâmpla din mai multe motive. În unele cazuri, o comandă de achiziție poate îndeplini criteriile de agregare a contractelor, dar în alte cazuri este necesar să se analizeze dacă comanda de achiziție oferă o promisiune implicită sau explicită (de exemplu, un acord de reducere sau de rabat) care constituie un drept substanțial în cadrul etapei 2 sau o contraprestație variabilă în cadrul etapei 3.

Acest criteriu se aplică duratei contractului, adică perioadei de timp pentru care părțile la contract au drepturi și obligații care sunt executorii la momentul respectiv.[263] Un contract nu există în cazul în care oricare dintre părțile la contract are posibilitatea de a rezilia unilateral contractul, care nu a fost executat integral, fără plata unei contraprestații către cealaltă parte. Un contract este considerat "neexecutat integral" dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:[264] nu s-a livrat încă clientului niciun bun sau serviciu promis; și nu s-a făcut recepția încă, nu a primit încă o contraprestație în schimbul obligațiilor promise și nu este îndreptățit să o primească.

---

[262] Idem [290], Deloitte, IFRS 15. Iasplus.com, 2018.
[263] Idem [290], Deloitte, IFRS 15. Iasplus.com, 2018.
[264] Global General Terms And Conditions Of Purchase, March 2023Edition. Disponibil la adresa: https://expleo.com/global/en/wp-content/uploads/2023/04/exg_op_rec_0094_expleo_global-general-tcs-of-purchase.pdf (Accessat: 3 June, 2023)

Scanned with OKEN Scanner

Stimulentele economice pentru reînnoirea unui contract nu creează drepturi sau obligații executorii și, prin urmare, nu sunt relevante pentru evaluarea duratei contractului[265]. Determinarea duratei contractului este semnificativă deoarece poate afecta evaluarea și alocarea prețului tranzacției, evaluarea exigibilității, momentul recunoașterii veniturilor pentru prima plată nerambursabilă, modificările contractului și determinarea drepturilor semnificative. În cazul în care contractul poate fi reziliat cu despăgubiri pentru cealaltă parte și dreptul la despăgubire este considerat substanțial, durata contractului este fie perioada specificată, fie perioada până când contractul poate fi reziliat fără despăgubiri pentru cealaltă parte. Cu toate acestea, în cazul în care oricare dintre părți poate rezilia contractul fără o compensație substanțială, durata contractului nu se extinde dincolo de bunurile sau serviciile deja furnizate. Atunci când evaluează dacă un drept la contraprestație este substanțial, entitățile iau în considerare toți factorii relevanți, inclusiv caracterul executoriu al dreptului la daune-interese pentru reziliere.[266] În cazul în care o entitate nu a aplicat penalități de reziliere contractuale în trecut, ceea ce modifică drepturile și obligațiile aplicabile din punct de vedere juridic, acest lucru poate afecta termenii contractului.

Plățile pentru a compensa cealaltă parte pentru rezilierea unui contract sunt definite ca fiind transferuri de sume sau alte lucruri cu valoare, altele decât plățile datorate ca urmare a transferului de bunuri sau servicii înainte de data rezilierii (de exemplu, bunuri de capital). Acest lucru nu se limitează la plățile identificate în mod specific drept penalități de reziliere. În cazul în care o entitate încheie un contract cu un client în temeiul căruia oricare dintre părți poate prelungi sau rezilia contractul la un moment dat fără penalități semnificative, entitatea contabilizează drepturile și obligațiile sale ca fiind contracte separate pentru perioada în care niciuna dintre părți nu poate rezilia contractul. La începutul fiecărei perioade de prestare a serviciilor (de exemplu, o lună într-un contract lunar), în cazul în care entitatea a început să presteze serviciile și clientul nu a reziliat contractul, entitatea dobândește, în general, dreptul de a solicita plata pentru serviciile respective, iar contractul se consideră încheiat. În scopul evaluării duratei contractului, un contract pe durată nedeterminată, adică un contract cu reînnoire automată care poate fi reziliat de oricare dintre părți în orice perioadă, de exemplu, în fiecare lună, fără penalități, nu diferă de un contract similar structurat astfel încât părțile trebuie să aleagă în mod activ reînnoirea contractului în fiecare perioadă, de exemplu, prin plasarea de noi comenzi sau încheierea de noi contracte. În astfel de cazuri, entitățile nu ar trebui să își asume în mod automat o perioadă contractuală mai lungă decât perioada curentă (de exemplu, luna curentă).[267]

În cazul în care numai clientul are dreptul de a rezilia contractul fără penalități, iar entitatea este obligată să continue executarea contractului până la sfârșitul perioadei specificate, durata inițială a contractului se încheie la cea mai apropiată dată la care clientul poate rezilia contractul. Contractul este evaluat pentru a determina dacă opțiunea de a continua contractul pentru o perioadă determinată oferă clientului drepturi substanțiale. Contabilitatea contractelor depinde de drepturile și obligațiile reale ale entității, mai degrabă decât de modul în care entitatea structurează contractul. În plus, standardul nu oferă o limită clară pentru evaluarea a ceea ce este "simultan sau aproximativ simultan" pentru a determina dacă contractele ar trebui să fie agregate în scopul aplicării standardului. Prin urmare, entitățile trebuie să evalueze faptele și circumstanțele inerente atunci când iau în considerare perioada de tranziție. În special, entitățile ar trebui să se bazeze pe propriile metode și principii de

---

[265]Med Live, situații financiare neauditate, perioada pentru perioada încheiata la 31 martie 2023. Disponibil la adresa: https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/M_20230512002247_RO-MED-LIFE-Q1-2023-Report.pdf (Accessat: 3 June, 2023)

[266] Napier, C. J. & Stadler, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 revenue from contracts with customers. *Accouting and Business Research,* 2020, 50(5), 474-503.

[267] Idem [290], Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers. Iasplus.com. 2018.

Scanned with OKEN Scanner

afaceri pentru a determina cea mai scurtă perioadă de timp pentru a demonstra că contractul a fost negociat în același timp sau aproape în același timp. Entitățile ar trebui, de asemenea, să evalueze de ce acordurile au fost descrise ca fiind contracte separate și cum au fost negociate aceste contracte (de exemplu, dacă ambele contracte au fost negociate cu aceeași parte sau dacă diferite părți ale entității au negociat separat cu clientul).[268] O entitate ar trebui să elaboreze proceduri pentru a identifica, în timp util, acordurile multiple cu același client și să se asigure că aceste acorduri sunt evaluate în scopuri contabile pentru a reflecta combinarea lor într-un singur contract. Entitățile ar trebui să analizeze dacă un acord separat reprezintă o modificare a acordului inițial și ar trebui să fie contabilizat ca un contract nou sau ca parte a unui contract existent.

3.2. Definirea obligației de performanță conform IFRS 15

Procesul de identificare a obligațiilor de execuție presupune să se stabilească dacă o entitate s-a angajat să transfere fie bunuri și servicii distincte, fie un pachet de bunuri și servicii care îndeplinesc anumite condiții. Aceste angajamente nu se limitează la cele cuprinse în mod explicit într-un contract scris. Prezentul standard furnizează indicatori pentru a determina dacă este îndeplinit criteriul "identificabilității".Un singur contract poate conține o promisiune de a furniza mai multe bunuri sau servicii unui client. La începutul contractului, o entitate evaluează bunurile sau serviciile promise și determină care bunuri sau servicii (sau grupuri de bunuri sau servicii) sunt identificabile și, prin urmare, reprezintă obligații de executare[269]. O obligație de bună execuție este "identificabilă" numai dacă sunt îndeplinite anumite criterii, așa cum se arată în Figura nr. 3.1 de mai jos.

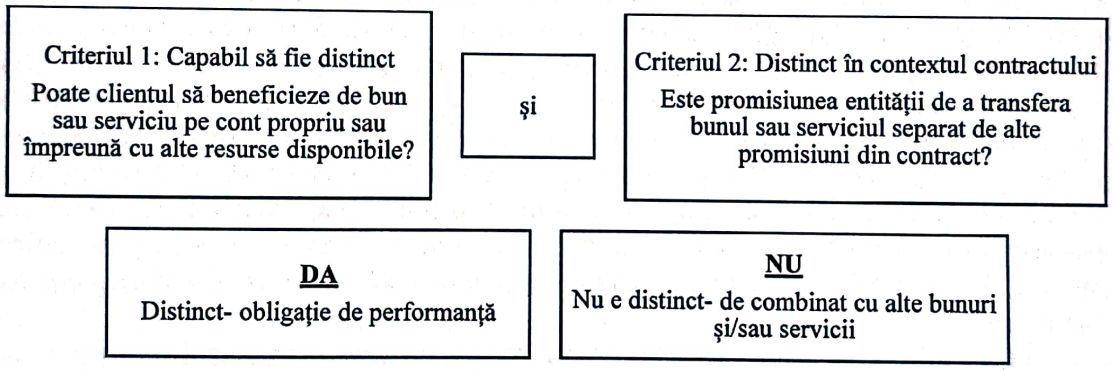


Figura nr. 3.1. Prezentarea criteriilor de diferențiere a obligației de performanță
Sursa: Adaptare după IFRS 15 [270]

Criteriul 1 – Bunurile sau serviciile pot fi separate. Clienții pot beneficia de bunuri sau servicii în cazul în care acestea sunt consumate, vândute sau gestionate într-un mod care generează beneficii economice mai mari decât cantitatea de deșeuri.[271] Un client poate beneficia de un bun sau serviciu pe cont propriu sau împreună cu:[272] alte resurse ușor

[268] PwC, 2.9 Contract modifications, US Revenue guide 2.9, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_2_scope_and__US/29contract_modificat_US.html (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)
[269] Grigoroi, L., Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15. *Economica*, 102(4), 61-71.
[270] Deloitte Touche Myanmar Vigour Advisory Limited, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mm/Documents/audit/mm-aud-dls-te-overview-of-new-revenue-accounting-standard-ifrs-15-update.pdf (Accessat: 3 Iulie, 2020)
[271] Idem [305] Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.
[272] Idem [285], Standardul internațional de raportare financiară 15, RO D044460/01 Anexă , paragraf. 28.

Scanned with OKEN Scanner

disponibile care sunt vândute în mod distinct de entitate sau de altă parte; sau resurse pe care clientul le-a primit deja de la entitate (de exemplu, un bun sau un serviciu livrat în avans) sau din alte tranzacţii sau evenimente.

Faptul că bunurile şi serviciile sunt vândute în mod regulat independent de întreprindere indică faptul că cumpărătorii pot utiliza aceste bunuri şi servicii pe cont propriu sau cu alte resurse disponibile.

Criteriul 2. Caracterul distinctiv în contextul contractului. Obiectivul evaluării dacă obligaţia promisă de o entitate de a furniza bunuri sau servicii este distinctă în contextul contractului este de a determina dacă natura obligaţiei este de a furniza acele bunuri sau servicii separat sau de a transfera o combinaţie de elemente în care bunurile sau serviciile promise reprezintă un input. Obiectivul este de a determina dacă natura obligaţiei este de a furniza acele bunuri sau servicii separat sau de a transfera o combinaţie de elemente în care bunurile sau serviciile promise sunt un input. Standardul prevede următorii indicatori pentru a evalua dacă două sau mai multe angajamente de a transfera bunuri sau servicii către clienţi nu sunt considerate separate:[273]

- Transferul unui serviciu material atunci când o entitate combină bunuri sau servicii cu alte bunuri sau servicii contractate într-un pachet de relaţii care reprezintă producţia sau producţiile agregate specificate în contractul cu clientul. Acest lucru are loc atunci când o entitate utilizează bunuri sau servicii ca intrări şi produce sau furnizează producţia specificată de client. Ieşirea agregată (sau ieşirile agregate) poate include mai multe etape, elemente sau unităţi.
- Una sau mai multe obligaţii/promisiuni modifică sau individualizează în mod substanţial, sau sunt modificate sau individualizate în mod substanţial de unul sau mai multe alte bunuri sau servicii promise în contract.
- Bunurile sau serviciile sunt strâns legate între ele şi fiecare bun sau serviciu este afectat în mod semnificativ de unul sau mai multe alte bunuri sau servicii.[274]

În cazul în care se stabileşte că bunurile sau serviciile promise nu sunt identificabile, o entitate continuă să combine acele bunuri sau servicii cu alte obligaţii promise până când este identificată o combinaţie de bunuri sau servicii identificabile. Acest lucru poate duce la contabilizarea de către o entitate a tuturor bunurilor sau serviciilor promise într-un contract ca o singură obligaţie de performanţă. Standardul nu prevede o ierarhie sau o ponderare a indicatorilor atunci când un bun sau un serviciu este identificat în contextul unui contract ca fiind distinct de alte bunuri sau servicii promise. Entităţile evaluează faptele şi circumstanţele specifice ale contractului şi decid cât de multă importanţă trebuie să acorde fiecărui indicator. În funcţie de scenariu şi de tipul de contract, unii indicatori pot fi dovezi mai convingătoare decât altele. Factori cum ar fi, de exemplu, gradul de personalizare, complexitatea, motivaţia clientului de a achiziţiona bunurile sau serviciile, restricţiile contractuale şi funcţionalitatea bunurilor sau serviciilor individuale pot avea un impact diferit asupra analizei de bifurcare în funcţie de tipul de contract. În plus, în funcţie de puterea relativă a indicatorilor în lumina faptelor şi circumstanţelor specifice ale contractului, o entitate poate concluziona că două sau mai multe bunuri sau servicii promise nu sunt separabile în contextul contractului. Acest lucru se poate întâmpla chiar dacă se propune separarea celorlalţi doi indicatori. Pentru a facilita

[273] Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016, amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Financial Reporting Standard 15. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=DA (Accessat: 3 Iulie, 2020)

[274] Nsiah, R., IFRS 15: Revenue recognition from contracts with customers, November 2015. Disponibil la adresa: https://www.researchgate.net/publication/321304623_ifrs_15_revenue_recognition_from_contracts_with_customers (Accessat: 3 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

aplicarea indicatorilor de către entități, standardele includ o serie de exemple care să ilustreze aplicarea acestora (a se vedea Tabel nr. 3.1):

Tabel nr. 3.1. Exemplificarea situațiilor privind obligațiile de performanță oferite de IFRS 15

Exemplul	Descrierea scenariului	Concluzie
10A	Entitatea oferă un serviciu de integrare semnificativ pentru construcția unei clădiri și oferă clientului o singură ieșire	Obligație unică de executare
10B	Entitatea oferă un serviciu de integrare semnificativ și oferă clienților mai multe articole complexe și specializate ca rezultate unice	
11A	Entitatea oferă clientului software, instalare, upgrade-uri nespecificate și asistență telefonică de care poate beneficia separat	Obligații multiple de performanță
11B	Entitatea oferă clientului servicii de instalare care implică personalizarea semnificativă a software-ului de bază	Obligație unică de executare
11C&11D	Entitatea furnizează clientului echipamente și un serviciu de instalare identificabil separat; clientul trebuie să utilizeze serviciul de instalare al entității în 11D	Obligații multiple de performanță
11E	Entitatea furnizează clientului echipamente și consumabile brevetate care pot fi identificate separat	
12A	Entitatea oferă clientului un bun și o promisiune explicită de a oferi un serviciu clientului, care achiziționează bunul	
12B	Entitatea oferă clientului un bun și o promisiune implicită de a oferi un serviciu clientului, care achiziționează bunul	
12C	Entitatea oferă clientului un serviciu care nu face parte din promisiunea sa față de client	Obligație de execuție unică (serviciul nu este o obligație de execuție a contractului)

Sursa: Elaborat de autor în baza Deloitte, IFRS 15 [275]

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (denumit în continuare "Consiliul") a precizat că, pentru a evalua dacă promisiunea unei entități de a transfera bunuri sau servicii este distinctă și identificabilă față de alte promisiuni dintr-un contract, Consiliul ia în considerare relația dintre diferitele bunuri sau servicii din contract în contextul procesului de executare a contractului.[276] Pentru a evalua dacă bunurile sau serviciile sunt distincte, o entitate ia în considerare gradul de integrare, interconectare sau interdependență dintre obligațiile de a transfera bunuri sau servicii. De asemenea, documentul precizează că o entitate evaluează nu numai dacă un element este dependent de un alt element în natură (adică dacă elementele au o relație funcțională). [277] În schimb, entitatea evaluează dacă există o relație de transformare între cele două elemente în timpul executării contractului. Pentru a evalua dacă bunurile sau serviciile sunt identificabile separat, o entitate analizează dacă riscurile pe care și le asumă în îndeplinirea obligației de a furniza bunurile sau serviciile sunt indivizibile. Comitetul de interpretare a IFRS a discutat un scenariu în care o entitate încheie un contract cu un client pentru a transfera proprietatea asupra unui teren și a construi o clădire pe acel

[275] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.
[276] IASB, Snapshot: Revenue from Contracts with Customers, 2011, Press release. Disponibil la adresa: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-projects/RevenueRecognition/EDNov11/Documents/Snapshot_RevRec2_Nov2011.pdf (Accesat: 20 Decembrie, 2019)
[277] Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R., *Challenges and Controversies Related to IFRS 15 Implementation*. In A.M. Dima, F. D'Ascenzo (Eds.), Business Revolution in a Digital Era (pp. 331–343). Springer, Cham, UK, 2021. https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0_23

Scanned with OKEN Scanner

teren. Comitetul a observat că, pentru a determina dacă există un serviciu semnificativ care urmează să fie furnizat ca urmare a combinării terenului şi a unei clădiri, Comitetul analizează dacă riscul pe care entitatea şi-l asumă prin transferul terenului către client este inseparabil de riscul pe care şi-l asumă prin construirea clădirii. Cu alte cuvinte, Comitetul analizează dacă rezultatul performanţei este diferit dacă terenul nu este transferat şi viceversa. De asemenea, Comitetul a remarcat că, pentru a determina interdependenţa dintre un teren şi o clădire, acesta ia în considerare dacă o entitate îşi poate îndeplini obligaţia de a transfera un teren fără a construi o clădire şi dacă îşi poate îndeplini obligaţia de a construi o clădire fără a transfera un teren. Comitetul a remarcat că poate determina separat obligaţia de a transfera terenul şi obligaţia de a construi o clădire în următoarele cazuri: atunci când performanţa sa în construirea clădirii ar fi aceeaşi, indiferent dacă a transferat terenul; şi dacă ar fi capabil să-şi împlinească fiecare promisiune fără să o împlinească pe cealaltă.

În unele industrii, producătorii pot promite bunuri sau servicii ca stimulente de vânzare clienţilor lor finali pentru a stimula vânzările produselor lor prin intermediul canalelor de distribuţie. Prezentul standard impune entităţilor să evalueze astfel de promisiuni făcute clienţilor pentru a determina dacă acestea reprezintă obligaţii de performanţă în contractele cu clienţii.[278] Exemple de astfel de situaţii includ producătorii de automobile care oferă întreţinere gratuită clienţilor care achiziţionează o maşină de la un dealer, furnizorii de software care oferă asistenţă pentru clienţi sau actualizări de software implicite utilizatorilor finali, producătorii de produse de consum care oferă clienţilor finali marfă gratuită prin poştă, producătorii de produse de consum care oferă marfă gratuită clienţilor finali. Astfel de obligaţii pot fi stipulate în mod explicit în contractele cu clienţii sau implicite în practicile comerciale standard ale companiei, în politicile publicate sau în declaraţii specifice.

Contractele dintre entităţi şi clienţi conţin adesea restricţii sau interdicţii contractuale. Printre acestea se numără interdicţii privind revânzarea activelor incluse în contract către terţi şi restricţii privind utilizarea anumitor resurse uşor disponibile. De exemplu, în legătură cu achiziţionarea unui activ sau a unei licenţe, contractul poate impune clientului să achiziţioneze servicii suplimentare de la entitate. De exemplu, restricţiile contractuale privind capacitatea unui client de a revinde bunurile pentru a proteja proprietatea intelectuală (PI) a societăţii pot interzice societăţii să concluzioneze că clientul poate beneficia de bunuri sau servicii pe baza faptului că societatea nu poate revinde bunurile la un preţ mai mare decât valoarea reziduală pe piaţa disponibilă pentru client.[279] Cu toate acestea, în cazul în care clientul poate beneficia de bunuri (de exemplu, asistenţă telefonică) în combinaţie cu alte resurse uşor accesibile (de exemplu, licenţe de software), chiar dacă contractul (care impune clientului să utilizeze produsul sau serviciul societăţii) permite Chiar dacă accesul este limitat, o entitate poate concluziona că bunurile sau serviciile aduc beneficii clientului şi că acesta poate sau nu să achiziţioneze bunul sau serviciul fără a aduce un prejudiciu material. O promisiune de a transfera proprietatea asupra bunurilor sau serviciilor poate fi declarată în mod explicit în contract sau implicită prin practici comerciale stabilite sau politici publicate care creează o aşteptare rezonabilă că entitatea va transfera bunurile sau serviciile către client. În schimb, serviciile administrative nu implică transferul de bunuri sau servicii către clienţi şi nu reprezintă obligaţii de performanţă.

O entitate nu contabilizează promisiunile de a nu transfera bunuri sau servicii către clienţi. De exemplu, promisiunea unei societăţi de a proteja drepturile de brevet, drepturile de autor sau drepturile asupra mărcii comerciale nu reprezintă o obligaţie de performanţă. Furnizorii de software ca serviciu (SaaS) pot efectua munca necesară pentru ca clienţii să acceseze aplicaţii bazate pe web. Aceste sarcini variază de la simple servicii de activare, după

[278] Idem [304], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.
[279] Mattei, G., & Paoloni, N., Understanding the potential impact of IFRS 15 on the telecommunication listed companies, by the disclosures' study. International Journal of Business and Management, 2019, 14(1), 169-179.

Scanned with OKEN Scanner

caz, până la sarcini inițiale mai complexe necesare pentru a permite clienților să acceseze serviciile SaaS de pe platforma IT a clientului.[280] În general, astfel de activități de personalizare reprezintă o povară administrativă, deoarece nu oferă beneficii suplimentare clienților. Cu toate acestea, necesitatea de a finaliza aceste lucrări înainte ca clienții să înceapă să acceseze serviciile de bază poate avea un impact asupra momentului de începere a recunoașterii veniturilor.

Furnizarea de documentație pentru utilizatorul final (de exemplu, instrucțiuni de utilizare) este, în general, o sarcină administrativă (adică nu aduce beneficii suplimentare clientului) dacă este furnizată pentru a permite clientului să obțină utilitatea inițială a bunului sau serviciului. În schimb, informațiile de natură consultativă sau de consiliere care ajută clientul să facă mai mult decât să obțină pur și simplu utilitatea de bază a bunului sau serviciului pot oferi beneficii suplimentare clientului și, prin urmare, reprezintă un bun sau un serviciu care trebuie transferat clientului. Transferul de bunuri sau servicii promise presupune ca clientul să poată obține beneficiile acestor bunuri sau servicii. Prin urmare, activitățile care nu oferă alte beneficii decât accesul la alte bunuri sau servicii sunt, de obicei, sarcini administrative sau activități de configurare. În general, activitățile de configurare a sistemelor sau a sistemelor informatice proprii ale unei companii nu sunt bunuri sau servicii, deoarece nu oferă beneficii suplimentare clienților. Exemple de activități de configurare sunt: [281]

a. *Activarea unui contract wireless*: Operatorii pot percepe taxe de activare a accesului la rețea de la clienții serviciilor fără fir și pentru a acoperi costurile operațiunilor necesare, cum ar fi înființarea serviciilor fără fir, procesarea noilor clienți în sistemul de facturare și verificarea creditelor. Aceste activități nu oferă niciun alt beneficiu clienților decât acela de a le oferi acces la serviciile din aval.

b. *Contracte de externalizare*: Este posibil ca entitățile să fie nevoite să dezvolte sau să creeze tehnologie pentru uz intern pentru a furniza servicii clienților. Costurile de dezvoltare și de migrare a datelor pentru uz intern în vederea deservirii clienților în viitor nu oferă niciun alt beneficiu suplimentar clienților în afară de accesul la servicii.

c. *Software ca serviciu (SaaS)*: Furnizorii de SaaS pot implementa interfețe de utilizator care să permită clienților să acceseze platformele lor online. Aceste acțiuni, care permit clienților să acceseze SaaS la care s-au abonat, nu oferă niciun alt beneficiu suplimentar în afară de accesul la platformă.

Cu toate acestea, un bun sau un serviciu transferat unui client este considerat, în general, ca fiind un bun sau un serviciu promis dacă oferă un beneficiu în plus față de capacitatea exclusivă de a avea acces la un alt bun sau serviciu.[282] În cazul în care o altă entitate furnizează clientului un serviciu similar pe cont propriu sau îi permite clientului să își desfășoare propriile operațiuni, aceasta este un indiciu puternic că bunul sau serviciul este mai degrabă un serviciu promis decât o activitate creată.

Exemple de acțiuni inițiale în ceea ce privește bunurile și serviciile promise în mod obișnuit sunt următoarele:[283]efectuarea de servicii specifice clientului care sporesc bunul

---

[280]Deloitte, IFRS industry insights: Technology sector, 2014. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mt/Documents/audit/ifrs-15-revenue-technology-sector.pdf (Accessat: 3 Iulie, 2020)

[281]PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf (Accessat: 3 Iulie, 2020)

[282] PwC, 3.4 Assessing whether a good or service is "distinct", US Revenue guide 3.4, 28 Febriarie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_3_identifyin_US/34assessing_whether__US.html (Accessat: 13 Iulie, 2022)

[283] PwC, US FASB TRG revenue memo 12, Identifying Promised Goods or Services, 26 Ianuarie, 2015. Disponibil la adresa:

Scanned with OKEN Scanner

clientului; și furnizarea de servicii de instruire pentru a permite clientului să utilizeze serviciul mai eficient.

Un contract poate conține o promisiune de furnizare a unei serii de bunuri sau servicii în mare parte identice. La începutul contractului, o entitate evaluează bunurile sau serviciile promise într-un contract pentru a determina dacă seria de bunuri sau servicii constituie o singură obligație de executare.[284] Acest lucru are loc atunci când sunt îndeplinite următoarele criterii (a se vedea Figura. 3.2).

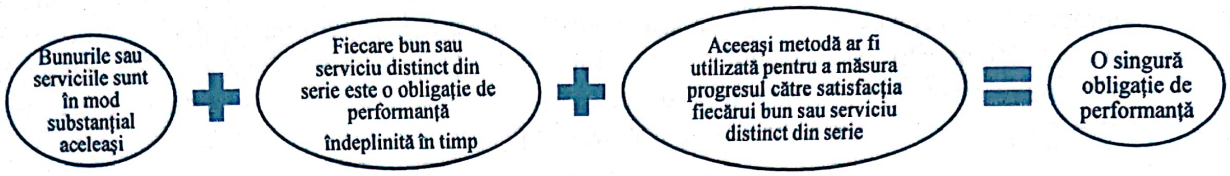


Figura nr. 3.2. Principalele criterii privind obligația unei singure performanțe în cadrul unui contract
Sursa: Elaborat de autor în baza IFRS 15[285]

În cazul în care sunt îndeplinite cerințele îndrumărilor privind seriile de bunuri sau servicii, seria este tratată ca o singură obligație de executare (adică îndrumările privind seriile nu sunt opționale). Consiliul consideră că tratarea unei serii separabile de obligații ca pe o singură obligație de executare, în cazul în care acestea sunt substanțial identice și îndeplinesc anumite criterii, simplifică în general aplicarea modelului și promovează consecvența în identificarea obligațiilor de executare în acordurile de servicii recurente.[286] De exemplu, în absența unor orientări pentru o serie de bunuri sau servicii, este posibil ca entitățile să fie nevoite să aloce costul fiecărei ore sau zile de serviciu într-un contract de servicii de curățenie. Exemple de serii de bunuri sau servicii includ procesarea tranzacțiilor și furnizarea de energie electrică. Cu toate acestea, în unele cazuri, utilizarea orientărilor privind seriile poate complica aplicarea modelului. Acest lucru poate fi caracteristic, de exemplu, tranzacțiilor generale din anumite industrii (de exemplu, industria aerospațială și de apărare) sau altor tipuri de tranzacții care implică producția unui număr relativ mic de articole conforme cu o referință de serie. Prin urmare, unele părți interesate au solicitat ca standardul să fie modificat astfel încât aplicarea ghidului de serii să fie opțională. Consiliul a respins această sugestie și a reiterat faptul că ghidul nu este opțional. Cu toate acestea, atunci când un contract este modificat, o entitate va lua în considerare mai degrabă bunurile sau serviciile individuale decât obligațiile de performanță. Acest lucru simplifică contabilizarea modificărilor contractuale.

Determinarea naturii obligațiilor entității este primul pas pentru a stabili dacă se aplică un anumit ghid. De exemplu, în cazul în care natura promisiunii este de a furniza un număr specificat de bunuri sau servicii, evaluarea are în vedere dacă fiecare bun sau serviciu este distinct și substanțial identic. În schimb, în cazul în care natura activității este de a pregăti sau de a furniza un singur serviciu pe parcursul unei perioade de timp (de exemplu, în cazul în care numărul de servicii care urmează să fie furnizate nu este specificat), este probabil ca evaluarea să se concentreze mai degrabă pe faptul că fiecare interval de timp este separat și în esență identic, decât pe activitatea de bază. Chiar dacă prețul unitar este fix, costul variabil

---

https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/fasb_financial_accou/trg_revenue/trg_revenue_US/identifying_promised_US.html (Accessat: 13 Iulie, 2022)

[284] Grigoroi, L., *op. cit.*, 2017.

[285] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.

[286] Nsiah, R., IFRS 15: Revenue recognition from contracts with customers. 2015. Disponibil la adresa: https://www.researchgate.net/publication/321304623_Ifrs_15_revenue_recognition_from_contracts_with_customers (Accessat: 3 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

apare în cazul în care cantitatea de serie este incertă.[287] Chiar şi aşa, o entitate nu este obligată să repartizeze contraprestaţia variabilă între bunurile sau serviciile individuale dintr-o serie pe baza unui preţ de vânzare separat. În schimb, entitatea urmează îndrumările generale ale standardului cu privire la alocarea integrală sau separată a contraprestaţiei variabile între obligaţiile de performanţă. Acest lucru poate fi relevant în cazul în care, de exemplu, o serie de bunuri sau servicii şi alte obligaţii de executare sunt evaluate la preţurile pieţei. Pentru ca îndrumările privind seriile să se aplice, nu este necesar ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii să fie consecutive pe durata contractului. Chiar dacă există un decalaj sau o suprapunere în ceea ce priveşte livrarea sau executarea, acest lucru nu va afecta evaluarea la aplicarea orientărilor privind seriile. Consiliul a luat în considerare în mod special contractele cu livrare secvenţială (de exemplu, acordurile de servicii recurente), dar nu a făcut din această distincţie un criteriu pentru aplicarea orientărilor privind seriile.

3.3. Detalierea componentelor preţului de tranzacţie ca element obligatoriu în contractele cu clienţii

Preţurile de tranzacţie nu afectează doar procesul de luare a deciziilor comerciale, ci şi responsabilitatea contractelor. Acest lucru se datorează faptului că preţul tranzacţiei are o serie de efecte care trebuie evaluate, afectând atât natura, cât şi valoarea şi momentul recunoaşterii veniturilor. În primul rând, trebuie remarcat faptul că determinarea preţului de tranzacţie este o sarcină complexă şi include nu numai contraprestaţia definită de contract, ci şi contraprestaţia definită de practicile comerciale uzuale.

3.3.1. Determinarea preţului de tranzacţie conform IFRS 15

Deoarece raportarea financiară are atât aspecte calitative, cât şi cantitative, valoarea trebuie să fie măsurabilă. Valoarea de tranzacţie" este valoarea contraprestaţiei pe care o entitate se aşteaptă să o primească pentru bunurile sau serviciile transferate unui client, cu excepţia sumelor colectate în numele altor părţi (de exemplu, diverse taxe/taxe de vânzare).[288] Entităţiile utilizează o serie de proceduri pentru a determina acest preţ, deoarece există mai multe criterii. O entitate estimează preţul tranzacţiei şi contraprestaţia variabilă la începutul contractului şi actualizează aceste estimări la fiecare dată de raportare în cazul în care se schimbă anumite condiţii. La determinarea preţului tranzacţiei, o entitate se aşteaptă ca obligaţia de performanţă să fie transferată clientului în conformitate cu termenii contractului şi nu ia în considerare anularea, reînnoirea sau modificarea contractului.[289] Pentru a determina valoarea unei tranzacţii, entităţile iau în considerare componentele prezentate în Figura nr. 3.3 de mai jos:

---

[287]Khamis, A. M., Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): Evidence from Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 2016, 3(2), 1-18.

[288] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.

[289] BDO, IFRS in practice 2019 – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: transition, 2019. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15_TRANSITION_screen.aspx (Accessat: 13 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

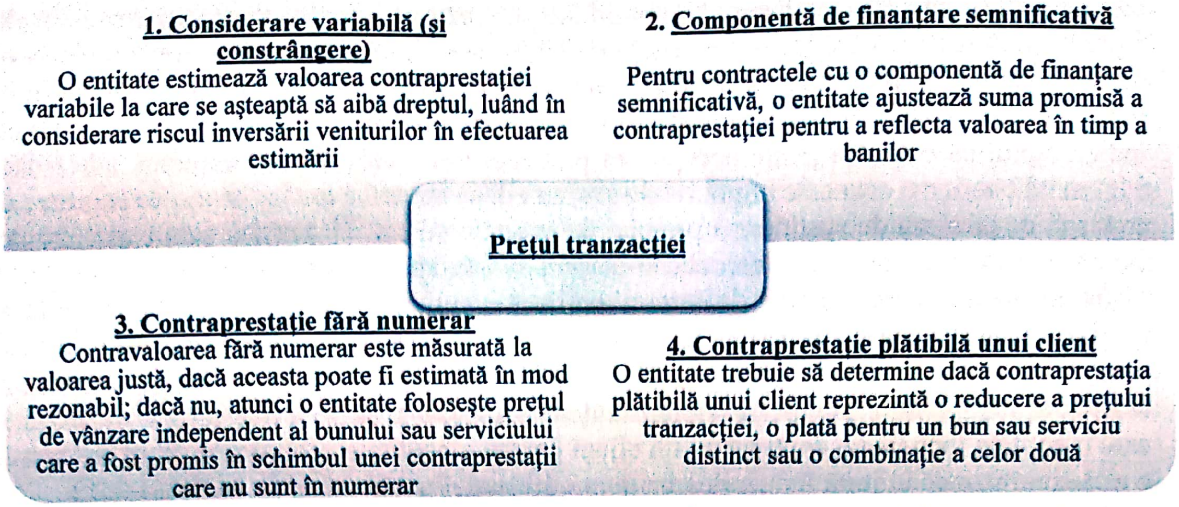


Figura nr. 3.3. Structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție
Sursa: Adaptare după Deloitte, IFRS 15, 2018

Riscul de credit al clientului nu este luat în considerare la determinarea sumei la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul. În schimb, riscul de credit este luat în considerare atunci când se evaluează dacă există un contract. Cu toate acestea, în cazul în care contractul conține o componentă financiară semnificativă pentru client, entitatea ia în considerare riscul de credit atunci când determină rata de actualizare adecvată. Există o excepție de la îndrumările privind contraprestația variabilă pentru redevențele bazate pe vânzări sau pe utilizare care rezultă din licențele de PI.[290] Prețul tranzacției poate include sume neplătite de către client. De exemplu, o organizație de asistență medicală poate include sumele primite de la pacienți, de la organizațiile de asigurări și de la agențiile guvernamentale în determinarea prețului tranzacției. Într-un alt exemplu, un comerciant cu amănuntul poate include în prețul de tranzacție sumele primite ca urmare a cupoanelor sau a reducerilor oferite direct de către producător clientului final. Prețul de tranzacție poate include valoarea justă a instrumentelor derivate la data decontării contractului de vânzare care nu se încadrează în excepția de "uz propriu" din standardul privind instrumentele financiare. De exemplu, o entitate poate încheia un contract de vânzare a unui instrument nefinanciar care intră în domeniul de aplicare al Standardului privind instrumentele financiare. Entitatea contabilizează contractul ca un instrument derivat la valoarea justă prin profit sau pierdere. La data decontării, entitatea decontează fizic contractul prin livrarea instrumentului nefinanciar. În cazul în care politica contabilă a entității pentru astfel de contracte este de a recunoaște un câștig din vânzarea unui instrument nefinanciar la valoarea brută, prețul tranzacției include numerarul primit și valoarea justă a instrumentului derivat la data decontării.

Elemente cum ar fi reducerile, reducerile, rabaturile, rabaturile, clawback-urile, drepturile de returnare, reducerile pentru plata anticipată, creditele, reducerile de preț, stimulentele, bonusurile de performanță, penalitățile și alte elemente similare pot reprezenta o contraprestație variabilă.[291] Contravaloarea promisă poate fi, de asemenea, variabilă dacă este condiționată de apariția sau neapariția unui eveniment viitor. Un exemplu ar fi vânzarea unei clădiri de birouri în cazul în care valoarea contraprestației depinde de gradul de ocupare a clădirii la o dată viitoare. Remunerația variabilă poate fi explicită sau implicită, rezultând

[290] Idem[316], PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019.
[291] BDO Australia, Step Four – Allocating the transaction price (variable consideration) to performance obligations when recognising revenue, April 2018 edition of Accounting News. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-july-2019/allocating-the-transaction-price (Accessat: 13 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

din practicile comerciale obişnuite, din politicile publicate, din declaraţii specifice sau din alte fapte şi circumstanţe care creează o aşteptare legitimă a clientului. Liniile directoare privind remuneraţia variabilă se pot aplica într-o varietate de circumstanţe. Contraprestaţia promisă poate varia dacă practica comercială obişnuită a entităţii sau faptele şi circumstanţele relevante indică faptul că entitatea poate accepta un preţ mai mic decât cel din contract, adică dacă contractul conţine o concesie implicită de preţ sau dacă entitatea are un istoric de acordare de concesii de preţ sau de susţinere a preţului pentru clienţii săi.[292] Acestea sunt cazuri în care există un istoric de acordare de concesii de preţ sau de sprijinire a preţului pentru client. În astfel de cazuri, poate fi dificil de determinat dacă o entitate a făcut o concesie implicită de preţ sau a decis să accepte riscul ca clientul să nu plătească contravaloarea specificată în contract (riscul de credit al clientului). Pentru a face această determinare, o entitate trebuie să ia în considerare toate faptele şi circumstanţele relevante şi să facă o apreciere. În cazul în care o entitate încheie un contract cu un client pentru o cantitate nedeterminată de produse la o rată contractuală unitară fixă, valoarea contraprestaţiei poate varia.

În unele cazuri, contractul poate conţine prevederi semnificative care indică faptul că o parte din contraprestaţie este fixă.[293] În cazul contractelor cu o cantitate incertă de produse, este important să se evalueze în mod corespunzător obligaţiile subiacente ale unei entităţi pentru a determina cum să se contabilizeze în mod standardizat variabilitatea cauzată de o cantitate necunoscută de produse. De exemplu, obligaţia subiacentă a unei entităţi poate reprezenta o serie de bunuri sau servicii distincte, un angajament de a pregăti sau un angajament de a furniza anumite bunuri sau servicii. O cantitate necunoscută poate reprezenta, de asemenea, o opţiune a clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare, iar o entitate trebuie să analizeze dacă există un drept semnificativ.[294]

În unele contracte, cantitatea reală care urmează să fie livrată poate fi confirmată după ce controlul a fost transferat clientului. De exemplu, o companie minieră transferă controlul asupra concentratului de cupru către client, care determină apoi cantitatea reală de cupru care trebuie livrată după ce concentratul a fost prelucrat. Suma plătită în cele din urmă de către cumpărător se bazează pe această cantitate reală. Astfel de acorduri, în care preţul tranzacţiei poate varia în funcţie de cantitatea care urmează să fie confirmată la livrare, sunt susceptibile de a fi contraprestaţii variabile. Unele contracte pot include preţuri provizorii, în care preţul tranzacţiei este determinat pe baza preţului la vedere al mărfii la data plăţii. Acest lucru poate avea loc după data îndeplinirii obligaţiei. Spre deosebire de scenariile descrise mai sus, volatilitatea care rezultă exclusiv din modificările preţurilor pieţei ca urmare a unui transfer de control nu intră în sfera de aplicare a orientărilor privind contraprestaţia variabilă din prezentul standard. Acest lucru se datorează faptului că creanţa există deja la data livrării şi intră în sfera de aplicare a standardului privind instrumentele financiare. Pot apărea rezultate şi cerinţe de prezentare diferite în funcţie de faptul dacă achiziţia de bunuri sau servicii suplimentare de către client reprezintă exercitarea unei opţiuni a clientului sau o contraprestaţie variabilă.[295] Achiziţiile viitoare care sunt opţionale sunt evaluate pentru drepturi materiale. Achiziţiile viitoare cu contraprestaţie variabilă sunt luate în considerare la

---

[292] PwC, 4.3 Variable consideration, US Revenue guide 4.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_4_determinin_US/43variable_considera_US.html (Accessat: 23 Noiembrie, 2022)

[293] Idem[328], PwC, 4.3 Variable consideration, 2022.

[294] IFRS Standard, Clarifications to IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers, Aprile 2016. Disponibil la adresa: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F330%2FClarifications%20to%20IFRS%2015%20-%20IASB%20Amendments.pdf (Accessat: 13 Iulie, 2020)

[295] Ernst & Young, Applying IFRS, A closer look at the new revenue recognition standard, Updated Octomber 2017. Disponibil la adresa: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ja_jp/topics/ifrs-insights/2018/pdf/ey-japan-ifrs-applying-ifrs-2018-12-en.pdf (Accessat: 3 Iulie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

identificarea inițială a obligației de performanță și la determinarea prețului tranzacției, ceea ce poate avea ca rezultat cerințe suplimentare de evaluare și de prezentare. Distincția dintre opțiunile clientului și contraprestația variabilă necesită o apreciere semnificativă și impune ca o entitate să evalueze natura promisiunii față de client și drepturile și obligațiile părților la acord care sunt exercitabile în prezent.

• *Opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare*: O opțiune este exercitată în cazul în care clientul are în prezent un drept contractual de a achiziționa bunuri și servicii suplimentare. În cazul în care clientul nu are o obligație contractuală, fiecare exercitare reprezintă o decizie separată a entității de a dobândi și transfera controlul asupra bunurilor și serviciilor suplimentare. Până când cumpărătorul nu exercită opțiunea, vânzătorul nu are nicio obligație de a furniza acele bunuri și servicii și niciun drept de a primi contraprestația. Opțiunea cumpărătorului trebuie să fie evaluată pentru a determina dacă aceasta îi oferă cumpărătorului drepturi semnificative.[296]

• *Considerent variabil*: Un contract cu un client angajează vânzătorul să fie dispus să transfere bunurile sau serviciile promise, fără ca clientul să ia o decizie separată de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare furnizate de vânzător. Evenimentul viitor care dă naștere contraprestației suplimentare are loc în momentul îndeplinirii (adică atunci când controlul asupra bunurilor sau serviciilor trece la client).

Diferitele structuri de reduceri afectează prețul tranzacției în moduri diferite. De exemplu, unele *contracte* oferă reduceri sau rabaturi care se aplică tuturor achizițiilor efectuate în cadrul contractului, adică reducerile sau rabaturile sunt aplicate retroactiv după atingerea unui prag de volum.[297] În alte cazuri, prețul de achiziție redus se poate aplica numai achizițiilor viitoare odată ce a fost atins un prag minim de volum. În cazul în care reducerea se aplică retroactiv tuturor achizițiilor din cadrul contractului după atingerea pragului, aceasta este o contraprestație variabilă. În acest caz, entitatea evaluează numărul de achiziții și reducerea rezultată la determinarea prețului tranzacției și a valorii reducerii care trebuie evaluate pe durata contractului. Cu toate acestea, în cazul în care structura de stabilire a prețurilor pe niveluri prevede o reducere la achizițiile viitoare numai după atingerea unui volum limită, o entitate evaluează dacă contractul transmite un drept substanțial clientului. În cazul în care există un drept substanțial, acesta reprezintă o obligație de performanță separată căreia entitatea îi alocă o parte din prețul tranzacției. În absența unor drepturi semnificative, tranzacțiile încheiate înainte de atingerea pragului de volum nu au niciun impact contabil, în timp ce achizițiile efectuate după atingerea pragului sunt contabilizate cu o reducere. Multe contracte conțin clauze care prevăd plata unor daune-interese sau a unor contraprestații similare către clienți la apariția sau neapariția anumitor evenimente. Acești termeni pot reprezenta contrapărți sau garanții variabile. Sunt necesare concluzii pentru a determina tratamentul contabil adecvat. Astfel, la estimarea prețului de tranzacție pentru un contract cu contraprestație variabilă, prima sarcină a unei entități este de a determina care dintre următoarele metode este cea mai rezonabilă estimare a contraprestației la care entitatea va avea dreptul:

a. *Prețul estimat*, în acest caz, entitatea ia în considerare suma valorilor ponderate în funcție de probabilitate pentru intervalul de recuperări probabile. În cazul în care o entitate are un număr semnificativ de contracte bazate pe criterii comune, această estimare este rezonabil de fiabilă.

b. *Cea mai probabilă valoare*, în acest caz, entitatea ia în considerare valoarea unică cea mai probabilă dintr-o serie de valori posibile ale contraprestației. Aceasta este o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile atunci când există doar două (sau poate mai multe)

---

[296] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.
[297] Idem[328], PwC, 4.3 Variable consideration, 2022.

Scanned with OKEN Scanner

rezultate posibile ale contractului. Metoda selectată se aplică în mod consecvent contractului în ansamblul său şi unor tipuri similare de contracte atunci când se estimează efectul incertitudinii asupra valorii elementelor variabile la care are dreptul o entitate.[298]

Considerăm important de a prezenta următoarele exemple ilustrative (Exemplu nr. 3.3 şi 3.4) privind identificarea preţului de tranzacţie.

> ***Exemplul nr. 3.3.*** *- Producătorul de electronice Sony vinde 1.000 de televizoare retailer-ului Electronics pentru 500.000 (500 per televizor). Sony oferă protecţie a preţurilor lui Electronics, acceptând să-i ramburseze lui Electronics diferenţa dintre acest preţ şi cel mai mic preţ pe care îl oferă pentru acel televizor în următoarele şase luni. Pe baza experienţei vaste a lui Sony cu aranjamente similare, se estimează următoarele rezultate. Reducerea preţului în următoarele 6 luni cu 0 e o probabilitate de 70%, cu 50 e o probabilitate de 20%, şi cu 100 la o probabilitate de 10%. După ce a luat în considerare toate faptele şi circumstanţele relevante, Sony determină că metoda valorii aşteptate oferă cea mai bună predicţie a sumei contraprestaţiei la care va avea dreptul. Ca urmare, se estimează că preţul tranzacţiei este de 480 pe televizor – adică (500 × 70%) + (450 × 20%) + (400 × 10%) – înainte de a lua în considerare constrângerea.*

Apreciem că utilizarea estimărilor ponderate în funcţie de probabilitate poate duce la recunoaşterea veniturilor la o valoare care nu reprezintă un rezultat posibil în cadrul contractului, în special dacă există doar două rezultate posibile. În astfel de circumstanţe, poate fi mai adecvat să se utilizeze suma cea mai probabilă. Cu toate acestea, trebuie luate în considerare toate faptele şi circumstanţele atunci când se selectează metoda care prezice cel mai bine valoarea contraprestaţiei la care o entitate va avea dreptul. Atunci când se utilizează metode ponderate în funcţie de probabilitate pentru a estima preţurile tranzacţiilor, un număr limitat de rezultate discrete şi de probabilităţi poate oferi adesea o estimare rezonabilă a distribuţiei rezultatelor posibile. Prin urmare, este posibil ca societăţile să nu fie nevoite să utilizeze modele şi tehnici sofisticate pentru a cuantifica toate rezultatele posibile.

> ***Exemplul nr. 3.4.*** *- Entitatea de construcţii iConstruct încheie un contract cu Clientul iHotel pentru a construi un activ. În funcţie de momentul în care activul este finalizat, iConstruct va primi fie 110.000, fie 130.000. Probabilitatea ca proiectul să fie finalizat în timpul agreat este de 90%, respectiv venitul în acest caz va fi de 130.000, şi întârzierea proiectului este estimată la o probabilitate de 10%, respectiv în aceste circumstanţe, venitul va fi de 110.000.*
> *Deoarece există doar două rezultate posibile în cadrul contractului, iConstruct stabileşte că utilizarea celei mai probabile sume oferă cea mai bună estimare a sumei contraprestaţiei la care va avea dreptul. iConstruct estimează preţul tranzacţiei – înainte de a lua în considerare constrângerea – la 130.000, care este cea mai probabilă sumă.*

La estimarea contraprestaţiei variabile, în special în cadrul metodei valorii aşteptate, o entitate poate folosi ca dovadă un grup de tranzacţii similare. Estimările în cadrul metodei valorii aşteptate se fac de obicei la nivel de contract, mai degrabă decât la nivel de portofoliu. Utilizarea unui grup de tranzacţii ca sursă de dovezi nu reprezintă în sine o aplicare a abordării de portofoliu. De exemplu, o entitate poate încheia o serie de contracte cu termeni şi condiţii similare, inclusiv bonusuri de performanţă. În funcţie de performanţa fiecărui contract, entităţile primesc fie un bonus de 100%, fie niciun bonus. Pe baza experienţei istorice, entităţile se aşteaptă să primească un bonus de 100 pentru 60% din contracte. Pentru a estima preţul de tranzacţie pentru viitoarele contracte individuale de acest tip, entităţile iau în considerare experienţa trecută şi estimează valoarea preconizată a bonusului la 60%. Acest exemplu ilustrează faptul că, în cazul în care o entitate utilizează metoda valorii aşteptate, preţul tranzacţiei poate reprezenta o sumă care poate să nu fie rezultatul unui singur contract. O entitate trebuie să judece pentru a determina dacă există suficiente tranzacţii similare pentru

---

[298] Kohler, H., Pochet, C., & Le Manh, A., Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*, 2021, *91*, 101227.

Scanned with OKEN Scanner

a crea o valoare aşteptată care să reprezinte cea mai bună estimare a preţului de tranzacţie pentru contract şi dacă trebuie aplicate constrângerile. Standardul impune entităţilor să evalueze incertitudinea în acelaşi mod pe parcursul întregului contract. Cu toate acestea, dacă un contract este supus mai multor incertitudini, atunci o entitate determină o metodă adecvată pentru fiecare incertitudine. Acest lucru poate duce la o entitate să folosească o combinaţie de valori aşteptate şi, cel mai probabil, sume în cadrul aceluiaşi contract. De exemplu, un contract de construcţie poate prevedea că preţul contractului va depinde de: [299]preţul unui material cheie, cum ar fi oţelul: această incertitudine va avea ca rezultat o serie de posibile sume de contraprestaţie, în funcţie de preţul oţelului; şi dacă contractul este finalizat până la data ţintă, se plăteşte o primă de performanţă. Această incertitudine dă naştere la două posibilităţi, în funcţie de atingerea datei ţintă de finalizare.

În acest caz, o entitate poate ajunge la concluzia că este oportună utilizarea metodei valorii aşteptate pentru prima incertitudine şi a metodei probabilităţii maxime pentru cea de-a doua incertitudine. Odată selectată o metodă, entitatea nu trebuie să o modifice şi trebuie să aplice metoda adecvată în mod consecvent pe toată durata contractului.

3.3.2. Identificarea problemelor privind discount-urile în determinarea preţului de tranzacţie

Într-o economie de piaţă competitivă, devine din ce în ce mai clar că entităţile au nevoie de o serie de mijloace financiare şi nefinanciare pentru a influenţa preferinţele consumatorilor[300]. Având în vedere marea varietate de bunuri şi servicii oferite într-o industrie sau pe o piaţă globală, furnizorii de servicii şi ofertele de produse trebuie să aibă cel mai mic preţ posibil şi cea mai bună calitate. Acest echilibru este dificil de atins, dar este o cerinţă fundamentală în mediul actual, în care pieţele sunt suprasaturate, iar cumpărătorii au o gamă largă de opţiuni. Desigur, funcţionarea şi menţinerea unei afaceri necesită atragerea, corelarea şi controlul multor resurse, dar inovaţia şi convingerea consumatorilor că au nevoie de ea ocupă un loc special într-o strategie de afaceri de succes. Unul dintre elementele prezente în mediul de afaceri este discountul, prin care se pune în evidenţă natura unor bunuri şi servicii mai mult decât altele, adică prin impactul lor economic.[301] Acest mod de a atrage clienţii corespunde pur şi simplu unei reduceri de preţ. O reducere poate lua multe forme diferite, în funcţie de condiţiile specifice, de momentul specific şi de alţi factori de influenţă, dar pentru compania care oferă reducerea, nu există nicio îndoială că, din punct de vedere contabil, acest fenomen reprezintă o reducere a preţului, dar în poziţia dată a vânzătorului înseamnă şi o reducere a veniturilor, adică profitul va însemna, de asemenea, o reducere. Deşi "discount" este un cuvânt englezesc, dicţionarul românesc îl defineşte şi el ca fiind "o reducere de preţ pentru un anumit cumpărător, în anumite condiţii de achiziţie a unor bunuri". Având în vedere această definiţie, putem concluziona că este foarte specifică, deoarece include elementele de influenţă "cumpărător specific" şi "condiţii de achiziţie". Figura nr. 3.4 prezintă cele mai frecvente tipuri de reduceri:

---

[299] Idem[305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.

[300] Cosmulese, C.G., *Corelaţii şi implicaţii privind evaluarea activelor intangibile - pe exemplul entităţilor cotate*, Editura Universitatii „Ştefan cel Mare" , Suceava, Romania, 2019.

[301] Gupta, S. & Cooper, L., The Discounting of Discounts and Promotion Thresholds. *Journal of Consumer Research*, 1992, 19. 401-11. DOI:10.1086/209310

Scanned with OKEN Scanner

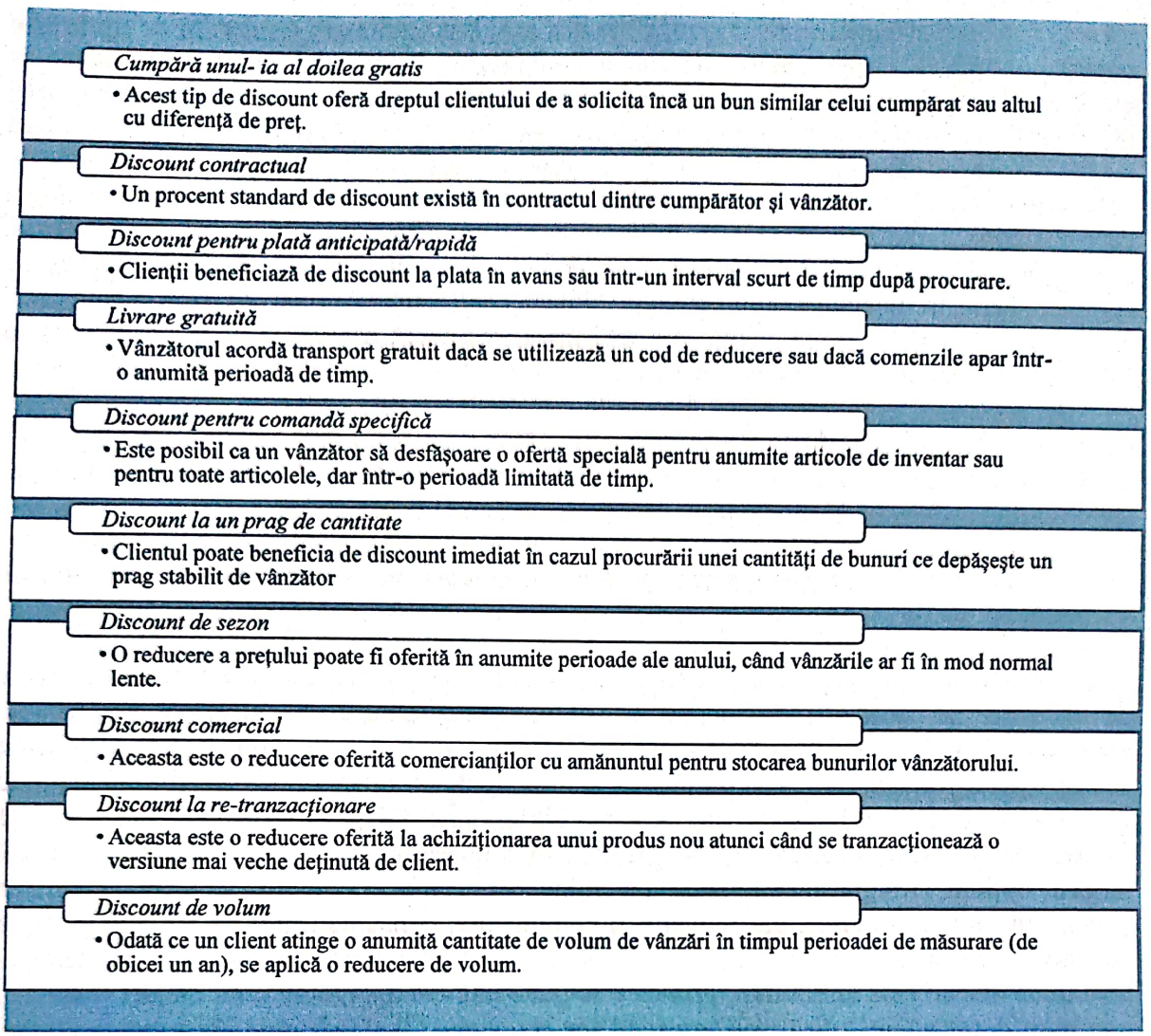


Figura nr. 3.4. Principalele tipuri de discount-uri cu impact asupra prețului de tranzacție
Sursa: Adaptare după Gupta, S. & Cooper, L., *op. cit.*, 1992.

Astfel, indiferent de industria în care activează o companie, reducerile comerciale și financiare sunt o practică obișnuită. Termenul cel mai frecvent pentru astfel de reduceri este "discounting", care cuprinde toate tipurile de reduceri întâlnite în activitățile comerciale. Următoarea secțiune analizează diferitele tipuri de reduceri, precum și contabilizarea și impozitarea acestora în conformitate cu legislația în vigoare. În conformitate cu OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile modificate "Conturile anuale individuale" și "Conturile anuale consolidate", reducerile acordate clienților pot fi comerciale sau financiare. Se face foarte des confuzia între reducerile comerciale și reducerile financiare, fapt ce are drept consecință înregistrarea eronata în contabilitate a acestor reduceri.

Reducerile financiare sunt restituiri plătite clienților care își rambursează datoriile mai devreme, adică înainte de scadență, cunoscute și sub numele de reduceri. Ele sunt înregistrate în contul de profit și pierdere, adică în contul de profit și pierdere atunci când se acordă reduceri. [302]

Reducerile comerciale includ:[303]

- *rabaturile* – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

[302] OMFP 1802, pct. 77 alin. (1)
[303] OMFP 1802, pct. 76 alin. (7).

Scanned with OKEN Scanner

• *remizele* – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau atunci când cumpărătorul are un statut preferențial;

• *risturnele* – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț în decursul unei perioade determinate.

Ca atare, acestea sunt oferite pentru a fideliza clienții (reduceri) sau pentru că aceștia au depășit cantitatea de bunuri achiziționate (retururi), sau pentru că bunurile s-au dovedit a fi de calitate defectuoasă (reduceri). Trebuie remarcat faptul că, în scopuri contabile, acestea nu sunt înregistrate într-un cont separat, ci reduc veniturile sau costul bunurilor vândute sau achiziționate. Confuzia dintre aceste două concepte poate avea consecințe negative, de exemplu, contabilizarea incorectă a reducerilor de exploatare și a celor financiare poate duce la o modificare a rezultatelor de exploatare, în urma căreia compania nu va putea să prezinte situațiile financiare în mod corect și obiectiv. Veniturile în contextul IFRS 15 implică o serie de abordări importante în cinci etape care au în mod clar un impact semnificativ asupra recunoașterii veniturilor în ansamblu. Actualizarea joacă, de asemenea, un rol important în determinarea valorii veniturilor și în recunoașterea veniturilor nete. Oportunitățile pentru clienți de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare în mod gratuit și cu reducere pot lua mai multe forme, inclusiv stimulente de vânzări, bonusuri (sau puncte) pentru clienți, opțiuni de reînnoire a contractelor și alte reduceri la angajamente viitoare.[304] În cazul în care un contract oferă unui client opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare, acesta creează o obligație de executare în temeiul contractului numai dacă opțiunea respectivă oferă clientului un drept material pe care clientul nu l-ar fi primit dacă nu ar fi încheiat contractul (de exemplu, o reducere în zona geografică sau pe piața relevantă care este mai mare decât reducerea disponibilă în mod obișnuit pentru acele bunuri sau servicii pentru acea clasă de clienți). În cazul în care opțiunea conferă clientului un drept substanțial, clientul plătește efectiv entității în avans pentru bunuri sau servicii viitoare. În consecință, entitatea trebuie să amâne recunoașterea veniturilor aferente opțiunii până când obligația viitoare este îndeplinită sau nu mai este în curs de executare.

În cazul în care suma pe care clientul ar plăti-o pentru bunurile sau serviciile suplimentare reflectă prețul de vânzare al acelor bunuri sau servicii în condiții de concurență normală, opțiunea nu conferă clientului un drept substanțial, chiar dacă opțiunea este exercitată doar prin încheierea unui contract anterior. În această situație, entitatea ar fi făcut doar o ofertă de marketing și ar contabiliza-o în conformitate cu IFRS 15 doar dacă clientul exercită opțiunea de a cumpăra bunurile sau serviciile suplimentare. În cazul în care prețul total de vânzare autonom al bunurilor sau serviciilor promise în contract depășește contraprestația promisă în contract, clientul a primit o reducere pentru achiziționarea pachetului de bunuri sau servicii. Reducerea se alocă proporțional tuturor obligațiilor de execuție din contract, cu excepția cazului în care există dovezi clare că reducerea, în ansamblu, nu este alocată tuturor obligațiilor de execuție. Reducerile sunt atribuite în totalitate uneia sau mai multor obligații de execuție din contract, dar nu tuturor, sub rezerva următoarelor condiții:[305]

a. entitatea vinde în mod regulat fiecare bun sau serviciu distinct (sau fiecare pachet de bunuri sau servicii distincte) din contract în mod independent;

b. entitatea vinde, de asemenea, în mod regulat, în mod independent, un pachet (sau pachete) din unele dintre aceste bunuri sau servicii distincte în mod independent, la o reducere față de prețurile de vânzare independente; și

---

[304] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.

[305] IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers, 2021, paragraf. 82a,b,c, p. A778. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf/ (Accesat: 3 Iunie, 2022)

Scanned with OKEN Scanner

c. discount-ul care poate fi atribuit pachetului de obligaţii de performanţă descris mai sus este aproape identic cu valoarea convenită a reducerii, iar analiza fiecărui pachet de bunuri sau servicii oferă o estimare rezonabilă a obligaţiei (obligaţiilor) de performanţă la care se referă întreaga reducere contractuală. Pentru a îndeplini acest criteriu, standardul impune o abatere de la abordarea convenţională de alocare a reducerii la preţul de vânzare individual al fiecărui bun sau serviciu în parte. În schimb, aceasta trebuie să fie alocată pe baza preţurilor de vânzare separate ale pachetelor de bunuri şi/sau servicii. Această abatere de la abordarea convenţională a IFRS 15 nu este permisă decât dacă sunt îndeplinite criteriile de la paragraful 82.[306] Modificări relativ mici ale preţului total al tranzacţiei pot afecta criteriile şi pot avea un impact semnificativ asupra modului în care sunt alocate reducerile. În cazul în care reducerea poate fi atribuită în întregime uneia sau mai multor obligaţii de performanţă din contract, alocarea se face înainte de a se determina o metodă consecventă de evaluare a preţului de sine stătător al bunurilor sau serviciilor.[307] În continuare vor fi prezentate câteva situaţii care sintetizează impactul discount-urilor asupra recunoaşterii veniturilor (a se vedea Exemplele nr. 3.5, 3.6, 3.7, 3.8, 3.9 şi 3.10a,b).[308]

Exemplul nr. 3.5. *- Reduceri pentru actualizări şi îmbunătăţiri viitoare. Entitatea X acordă clienţilor săi licenţe pentru un produs software. În schimbul unei taxe suplimentare, entitatea oferă, de asemenea, servicii de întreţinere şi alte servicii de asistenţă, inclusiv asistenţă telefonică şi remedierea erorilor, denumite în mod obişnuit asistenţă postcontractuală pentru clienţi, dar nu oferă drepturi la actualizări şi îmbunătăţiri viitoare.*
Clienţii care cumpără PCS primesc, de asemenea, o reducere la anumite actualizări şi îmbunătăţiri viitoare ale produsului software pe toată durata contractului PCS, reducere care nu este disponibilă pentru alţi clienţi.

Apreciem că în cazul acestui exemplu prezentat mai sus că Entitatea X trebuie să evalueze dacă discountul este un drept material acordat unui client care achiziţionează SCP în conformitate cu îndrumările din IFRS 15.[309] Astfel, acesta prevede că un drept material pe care clientul nu l-ar fi obţinut dacă nu ar fi încheiat contractul dă naştere unei obligaţii de performanţă. Ca exemplu, reducerile sunt majorate în mod incremental faţă de reducerile oferite în mod obişnuit pentru bunuri şi servicii conexe (în acest caz, actualizări şi îmbunătăţiri viitoare identificate) oferite unor clienţi similari în circumstanţe similare.

În cazul în care Entitatea X stabileşte că opţiunea de a cumpăra actualizări şi îmbunătăţiri viitoare specificate cu o reducere reprezintă un drept semnificativ, aceasta (aşa cum se arată în exemplul de mai sus) alocă o parte din preţul tranzacţiei opţiunii şi recunoaşte acea sumă ca venit atunci când acele actualizări şi îmbunătăţiri viitoare sunt transferate sau când opţiunea expiră. IFRS 15[310] prevede ca o entitate să aloce costul de tranzacţie al unei obligaţii de performanţă pe baza preţurilor de vânzare relative la condiţiile pieţei. În cazul în care preţul de vânzare pe piaţă al opţiunii unui client de a achiziţiona bunuri sau servicii suplimentare nu poate fi determinat în mod direct, entitatea trebuie să îl estimeze. Această estimare trebuie să reflecte reducerea care ar fi primită atunci când clientul îşi exercită opţiunea: [311]a. orice discount ce poate fi primit de client fără a efectua opţiunea; şi b. probabilitatea ca opţiunea să fie exercitată.

---

[306] Idem[343], IFRS 15, 2021, paragraf. 82a,b,c, p. A778.
[307] Idem[343], IFRS 15, 2021, paragraf 79 (c).
[308] Jieri, N., An Overview of Settlement discounts as part of revenue, in compliance with IFRS 15. Proceedings of 33rd Ibima Conference: 10-11 April 2019, Granada, Spain. ISBN 978-0-9998551-2-6, pp. 1975-1981.
[309]Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016 as regards International Financial Reporting Standard 15, paragraf. B40. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=DA (Accesat: 10 Mai, 2020)
[310] Idem[344], IFRS 15, 2021, paragraf 74.
[311] Idem[348], Commission Regulation (EU) 2016/1905 , IFRS 15, B42.

Scanned with OKEN Scanner

IFRS 15 oferă o alternativă practică la estimarea prețului de vânzare independent în circumstanțe limitate.

De exemplu, prețurile de vânzare independente ale produsului A și bonul de reducere și alocarea rezultată a prețului tranzacției de 100 UM sunt după cum urmează in Tabel nr. 3.2:

Tabel nr. 3.2. Elemente privind obligațiile de performanță

Obligație de performanță	**Preț de vânzare independent**	
	UM	
Produsul A	100	
Voucher cu discount	12	
Total	112	
	Prețul tranzacției alocat	
Produs A	89	(UM100 ÷ UM112 × UM100)
Voucher cu discount	11	(UM12 ÷ UM112 × UM100)
Total	100	

Sursa: Elaborare proprie

Entitatea alocă DM 89 produsului A și recunoaște veniturile pentru produsul A atunci când se transferă controlul. Entitatea alocă TC 11 cupoanelor de reducere și recunoaște venitul atunci când clientul răscumpără cuponul pentru bunuri sau servicii sau când cuponul expiră.

Exemplul nr. 3.6. *- Opțiunea care conferă cumpărătorului un drept important (un cupon de reducere). O societate a încheiat un contract de vânzare a mărfii A pentru 100 u.m. Ca parte a contractului, societatea îi oferă cumpărătorului un cupon de reducere de 40% pentru cumpărături de până la 100 u.m. în următoarele 30 de zile. În cadrul unei promoții sezoniere, societatea oferă o reducere de 10% la toate vânzările din următoarele 30 de zile; reducerea de 10% nu poate fi combinată cu cuponul de reducere de 40%. Deoarece toți clienții primesc o reducere de 10% la cumpărăturile efectuate în următoarele 30 de zile, singura reducere la care au dreptul în mod material este reducerea care reprezintă o creștere a acelui 10% (de exemplu, o reducere suplimentară de 30%). O entitate contabilizează o promisiune de a oferi o reducere suplimentară într-un contract de vânzare pentru produsul A ca pe o obligație de performanță.*

În ceea ce priveste cele menționate mai sus în exemplu nr. 3.6, apreciem că pentru a estima prețul de vânzare autonom al cupoanelor de reducere în conformitate cu IFRS 15, paragraf B42, o entitate estimează că există o probabilitate de 80 % ca un client să utilizeze cupoanele de reducere și că acesta va cumpăra în medie 50 de unități de produs. Prin urmare, estimarea prețului de vânzare de sine stătător al cuponului de reducere este de 12 u.m. (prețul mediu de achiziție al articolelor suplimentare x rata de reducere de 30 % x probabilitatea de 80 % de exercitare a opțiunii).

Scanned with OKEN Scanner

Cu referire la exmeplul nr. 3.7, tichetele/cupoanele UM5 emise în cadrul Programului 2 intră în domeniul de aplicare al IFRS 15, deoarece clientul are dreptul de a primi cuponul UM5 ca parte a vânzării (contractul de vânzare a produsului W). Prin urmare, Supermarket B trebuie să ia în considerare IFRS 15, paragraf B39-B43 atunci când contabilizează bonurile UM5. Aceste paragrafe creează o obligaţie de performanţă separată pentru cupoanele UM5, deoarece acestea oferă clienţilor un drept important pe care nu l-ar fi primit dacă nu ar fi încheiat un contract de vânzare a produsului W.

Exemplul nr. 3.7. *- Opţiunea de a cumpăra bunuri cu reducere - vouchere disponibile cu sau fără cerinţa de a efectua o achiziţie iniţială. Într-un efort de a creşte vânzările, Supermarketul B oferă două programe de marketing separate clienţilor săi:*

Programul 1 - Toţi vizitatorii supermarketului B pot, indiferent dacă fac alte achiziţii, să ridice un voucher care să le dea dreptul la o reducere de 1 UM din preţul obişnuit de vânzare 10 al produsului X.

Programul 2 - Clienţii care achiziţionează Produsul W la preţul normal de vânzare de 7 UM vor primi un voucher care le va permite o reducere de 5 UM din preţul de vânzare al Produsului X.

Un singur cupon poate fi utilizat pentru orice achiziţie a Produsului X. S-a stabilit că opţiunea acordată cumpărătorilor Produsului W de a cumpăra Produsul X pentru 5 UM în loc de 9 UM (adică preţul de achiziţie atunci când este valorificat voucherul UM1) oferă acelor clienţi un drept material.

Concluzie. Tichetele UM1 emise în cadrul Programului 1 nu se încadrează în sfera IFRS 15. Deoarece clientul nu ia niciun angajament executoriu prin ridicarea unui tichet UM 1, nu rezultă niciun contract din tichetele UM 1. Prin urmare, Supermarketul B ar trebui să trateze pur şi simplu cupoanele UM1 ca o reducere a preţului atunci când clienţii folosesc cupoanele UM1 pentru a cumpăra Produsul X. Prin urmare, dacă un client foloseşte un cupon UM1 pentru a achiziţiona Produsul X pentru UM9, veniturile recunoscute vor fi 9 UM, deoarece acesta este considerentul la care are dreptul Supermarketul în schimbul Produsului X (când se iau în considerare bonurile UM1).

Considerăm că în evaluarea preţului de vânzare independent al cupoanelor de 5 UM[312], Supermarketul B trebuie să considere (1) faptul că clienţii care nu efectuează o achiziţie ar fi putut solicita în continuare un cupon de 1 UM voucherul UM5 pentru client ar fi, prin urmare, UM4) şi (2) probabilitatea ca voucherul UM5 să fie răscumpărat. În consecinţă, preţul de vânzare independent al cupoanelor de 5 UM care vor fi utilizate pentru alocarea preţului de tranzacţie de 7 UM între Produsul W şi obligaţia de performanţă pentru cuponul de reducere nu va depăşi reducerea suplimentară de 4 UM şi poate fi mai mică în funcţie de proporţia de vouchere care urmează să fie valorificate. Entitatea recunoaşte veniturile aferente tichetelor UM5 atunci când Produsul X este transferat către un client, pentru tichetele care nu se aşteaptă să fie răscumpărate.[313]

Vânzătorul trebuie să recunoască veniturile în momentul executării sau atunci când obligaţia de executare este îndeplinită, mai puţin valoarea reducerii de numerar preconizate, evaluată conform descrierii din secţiunea anterioară. In exemplu de mai sus vânzătorul a decis că metoda valorii aşteptate este un indicator mai bun al valorii contraprestaţiei la care are dreptul în acest scenariu, având în vedere că există o serie de contracte cu clienţi cu caracteristici similare (a se vedea exemplul nr. 3.8).

Exemplul nr. 3.8. *- Reduceri în numerar. Un vânzător oferă o reducere în numerar pentru plata imediată sau promptă (adică mai devreme decât este cerut în condiţiile normale de credit). Se face o vânzare pentru 100 UM cu soldul datorat în termen de 90 de zile. Dacă clientul plăteşte în termen de 30 de zile, clientul va primi o reducere de 10% la factura totală. Vânzătorul vinde un volum mare de articole similare în aceste condiţii de credit (adică această tranzacţie face parte dintr-un portofoliu de articole similare). Vânzătorul a ales să aplice oportunitatea practică stabilită în IFRS 15, paragraf 63 şi, prin urmare, nu va ajusta valoarea promisiunii promise pentru efectele unei componente de finanţare semnificative.*

IFRS 15 defineşte preţul de tranzacţie ca „preţul de contraprestaţie la care o întreprindere se aşteaptă să aibă dreptul în schimbul livrării de obligaţiuni promise către un

[312] Idem[344], IFRS 15, 2021, paragraf B42.
[313] Idem[344], IFRS 15, 2021, paragr. B44 - B47.

Scanned with OKEN Scanner

client".[314] Această sumă poate varia din cauza reducerilor, reducerilor, rambursărilor, creditelor, stimulentelor, bonusurilor de performanță, penalizărilor, concesiunilor de preț sau a altor articole similare. În circumstanțele descrise, veniturile sunt de 100 UM dacă nu se ia discountul și 90 UM dacă se ia acesta.

În consecință, valoarea contraprestației la care va avea dreptul entitatea este variabilă. În conformitate cu IFRS 15, in cazul in care contraprestația promisă într-un contract include o componentă variabilă, o entitate trebuie (1) să estimeze suma contraprestației variabile la care va avea dreptul utilizând fie metoda „valoarii așteptată", fie metoda „cea mai probabilă sumă" (oricare metodă pe care o așteaptă entitatea ar prevedea mai bine valoarea contraprestației la care are dreptul) și apoi (2) să ia în considerare efectul constrângerii în conformitate cu paragrafele 56-58 din IFRS 15.

Astfel, dacă actualizarea se face la 40 % din valoarea tranzacției, valoarea așteptată se calculează după cum urmează: (100 u.m. × 60 %) + (90 u.m. × 40 %) = 96 u.m. În cazul în care proporția tranzacțiilor cu discount este întotdeauna apropiată de 40% (adică într-un interval îngust de aproximativ 40%), atunci nu este necesară o estimare a contraprestației variabile și este probabil să se recunoască un venit de 96 UM. Cu toate acestea, dacă proporția tranzacțiilor cu depreciere variază foarte mult, trebuie aplicate constrângeri, iar venitul recunoscut poate fi mai mic. De exemplu, datele istorice arată că media pe termen lung este de 40%, dar există o variație semnificativă de la o lună la alta, proporția tranzacțiilor de revenire fiind adesea de până la 70% (deși nu a fost niciodată mai mare). Într-un astfel de scenariu, vânzătorul poate ajunge la concluzia că ar trebui inclusă doar 30% din contravaloarea variabilă. În acest caz, valoarea veniturilor recunoscute ar fi limitată după cum urmează: (100 u.m. x 30%) + (90 u.m. x 70%) = 93 u.m.

Exemplul nr. 3.9. *- Stimulente sub forma discountului de volum. O entitate încheie un contract cu un client la 1 ianuarie 20X8 pentru a vinde Produsul A cu 100 UM pe unitate. Dacă clientul achiziționează mai mult de 1.000 de unități de produs A într-un an calendaristic, contractul specifică faptul că prețul pe unitate este redus retrospectiv la 90 UM pe unitate. În consecință, considerația din contract este variabilă. Pentru primul trimestru încheiat la 31 martie 20X8, entitatea vinde 75 de unități de produs A către client. Entitatea estimează că achizițiile clientului nu vor depăși pragul de 1.000 de unități necesar pentru reducerea de volum din anul calendaristic.*

Entitatea ia în considerare cerințele din IFRS 15, paragraf 56-58 cu privire la estimări constrângătoare ale contravalorii variabile, inclusiv factorii din prezentați în IFRS 15, paragraf 57. Entitatea determină că are o experiență semnificativă cu acest produs și cu modelul de achiziție al entității. Astfel, entitatea conchide că este foarte probabil ca o inversare semnificativă a valorii cumulate a veniturilor recunoscute (adică 100 UM pe unitate) să nu aibă loc atunci când incertitudinea este rezolvată (adică atunci când se cunoaște suma totală a achizițiilor).

În consecință, entitatea recunoaște venituri de 7.500 UM (75 de unități × 100 UM pe unitate) pentru trimestrul încheiat la 31 martie 20X8. În mai 20X8, clientul entității achiziționează o altă companie, iar în al doilea trimestru încheiat la 30 iunie 20X8, entitatea vinde clientului încă 500 de unități de produs A. În lumina noului fapt, entitatea estimează că achizițiile clientului vor depăși pragul de 1.000 de unități pentru anul calendaristic și, prin urmare, va trebui să reducă retrospectiv prețul pe unitate la 90 UM.

Deseori, pentru a-i determina pe clienți să cumpere/comande mai multe bunuri, comerciații le oferă reduceri/rebateri de volum. [315] Conform IFRS 15, reducerile/rebateri de volum reprezintă un tip de contraprestație variabilă. In acest caz comercianții trebuie să înregistreze veniturile la valoarea pe care se așteaptă să o primească (netă de

[314] Pwc, 4.2 Determining the transaction price, US Revenue guide 4.2, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_4_determinin_US/42determining_the_tr_US.html (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)

[315] BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Volume Discounts & Profit margin guarantees, 01 January 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/ifrs-15-for-the-retail-industry-volume-discounts-profit-margin-guarantees (Accesat: 11 Septembrie, 2022)

Scanned with OKEN Scanner

reduceri/rebateri). Aceasta înseamnă că vor recunoaşte veniturile la preţul mediu preconizat pe unitate - prin estimarea volumului total preconizat al vânzărilor şi a veniturilor preconizate din vânzări, după deducerea reducerilor/rebaturilor (a se vedea exemplul 3.10a):

> ***Exemplul nr. 3.10a.*** *- Discount de volum- aplicare retrospectivă. Entitatea X încheie contracte standard cu clienţii pentru a furniza widgeturi. Conform termenilor contractului standard, fiecare widget este vândut pentru 10 UM, dar, dacă clientul achiziţionează mai mult de 100 de widget-uri într-un an calendaristic, preţul va fi redus retrospectiv la 8 UM per widget. Contractul nu include angajamente minime de cumpărare. Concluzie. Reducerea volumului retrospectiv al UM2 ar trebui să fie contabilizată drept contraprestaţie variabilă în conformitate cu IFRS 15 paragraf 50-59. Acest lucru se datorează faptului că dreptul Entităţii X la contraprestaţie pentru fiecare unitate vândută este condiţionat de apariţia unui eveniment viitor (adică clientul care cumpără mai mult de 100 unităţi).*
>
> *În consecinţă, entitatea X este obligată să identifice preţul contraprestaţiei la care va intra în drept pentru fiecare widget, utilizând fie metoda valorii aşteptate, fie suma cea mai probabilă (oricare dintre acestea este considerată pentru a prevedea mai bine valoarea contraprestaţiei la care va fi entitatea X intitulat).*
>
> *Contribuţia variabilă UM2 ar trebui să fie inclusă în preţul tranzacţiei numai dacă este foarte probabil să nu se producă o inversare semnificativă a venitului cumulat recunoscut (adică este foarte probabil ca clientul să cumpere 100 de unităţi sau mai puţin).*

Potrivit exemplului de mai sus, entitatea recunoaşte venituri de 44.250 UM pentru trimestrul încheiat la 30 iunie 20X8. Această sumă este calculată de la 45.000 u.m. pentru vânzarea a 500 de unităţi (500 de unităţi × 90 UM pe unitate) minus modificarea preţului tranzacţiei de 750 UM. (75 unităţi × reducere a preţului de 10 UM.) Pentru reducerea veniturilor aferente unităţilor vândute pentru trimestrul încheiat la 31 martie 20X8.[316]

Deşi reducerile de volum prospective şi reducerile de volum pot oferi clienţilor stimulente economice similare, cerinţele de contabilizare şi de prezentare a informaţiilor în conformitate cu noile standarde vor fi diferite datorită orientărilor diferite privind drepturile materiale[317] (reduceri de volum prospective) şi contraprestaţia variabilă (reduceri de volum) (a se vedea exemplu nr. 3.10b).

> ***Exemplul nr. 3.10b.*** *- Discount de volum- aplicare prospectivă. Entitatea Y încheie un contract cu un client pentru a furniza widgeturi. Conform condiţiilor contractului, fiecare widget este vândut pentru 10 UM, dar, dacă clientul achiziţionează mai mult de 100 de widget-uri într-un an calendaristic, preţul va fi redus prospectiv la 8 UM per widget (adică preţul UM8 se aplică numai pentru achiziţiile ulterioare). Contractul nu include angajamente minime de cumpărare.*

În acest caz, clientul are opţiunea de a achiziţiona widgeturi suplimentare la un preţ redus de 8 UM pe unitate, care ar trebui să fie contabilizat în conformitate cu îndrumările privind opţiunile clienţilor pentru bunuri sau servicii suplimentare în IFRS 15, paragraf B39-B43. Entitatea Y va trebui să evalueze faptele şi circumstanţele în ziua 1 pentru a stabili dacă opţiunea dă naştere unei obligaţii de performanţă, deoarece oferă clientului un drept material pe care clientul nu l-ar primi fără achiziţionarea primelor 100 de unităţi.

Reducerile (aplicate într-o economie de piaţă) au un impact semnificativ asupra operaţiunilor unei companii. Toate schimbările care apar în mediul de afaceri, fie că sunt imediate sau dobândite, după cum arată timpul, au un impact asupra normelor financiare. Punctele de concluzii aferente fiecărui caz prezentat în studiu se bazează pe raţionamente construite din elemente ale prevederilor IFRS 15 şi reprezintă atât recomandări pentru practicieni, cât şi viziunea autorului.[318]

Având in vedere cele expuse mai sus, considerăm că obiectivul de a utiliza dispoziţiile

---

[316] Idem[344], IFRS 15, 2021, IFRS 15, paragraf. 87, 88.

[317] PwC, New revenue guidance- Implementation in the consumer markets industry, 29 Septembrie, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-industry-supplement.pdf (Accesat: 17 Septembrie, 2020)

[318] Jieri, N., *op. cit.*, 2019.

Scanned with OKEN Scanner

teoretice ale IFRS 15 pentru a aborda incertitudinea cu care se confruntă utilizatorii, detaliind în acelaşi timp diferitele aspecte ale tratamentului contabil a discount-ului prin exemple practice, a fost atins.

3.4. Alocarea preţului de tranzacţie în raport cu obligaţia de performanţă

Preţul tranzacţiei este alocat fiecărei obligaţii de performanţă (OP) (de obicei, bunuri sau servicii individuale) şi reprezintă valoarea contraprestaţiei pe care o entitate trebuie să o primească în schimbul livrării unei obligaţii promise unui client. O entitate alocă, de obicei, preţul tranzacţiei fiecărei obligaţii de performanţă proporţional cu preţul de vânzare individual al acesteia. Cu toate acestea, în cazul în care sunt îndeplinite anumite criterii, reducerea sau contraprestaţia variabilă este alocată uneia sau mai multor OP, dar nu tuturor. Această etapă a modelului veniturilor constă în două subetape pe care o entitate le realizează la începutul contractului. "Preţul de vânzare unic" sau "preţul de vânzare al unei obligaţii de performanţă/obligaţii de servicii unice" este suma pentru care o entitate vinde unui client bunurile sau serviciile promise separat.[319] Cea mai rezonabilă dovadă în acest sens este preţul observabil derivat din vânzările de bunuri şi servicii de sine stătătoare către clienţi similari. Se presupune că nu preţul de contract sau de listă este preţul de vânzare autonom al bunurilor sau serviciilor în cauză, deşi poate fi aşa. În cazul în care preţul de vânzare autonom nu este direct observabil, o entitate estimează valoarea acestuia folosind o metodă adecvată, după cum se discută mai jos. În circumstanţe limitate, o entitate poate estima valoarea folosind metoda reziduală.

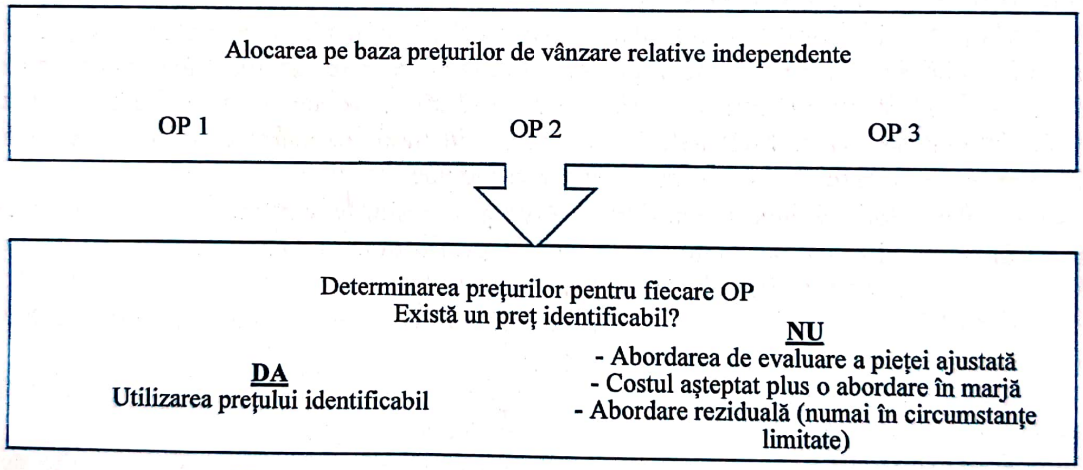


Figura nr. 3.5. Principii de alocare a preţului de tranzacţie
Sursa: Adaptare după IFRS 15[320]

În conformitate cu acest standard, un preţ de piaţă este determinat la începutul contractului pentru fiecare obligaţie de performanţă. Nu există circumstanţe în care recunoaşterea veniturilor poate fi amânată pe baza dificultăţilor în determinarea preţului de piaţă. În cazul în care sunt disponibile preţuri observabile, acestea sunt utilizate pentru a determina preţul de vânzare în condiţii de concurenţă normală; dacă astfel de preţuri nu sunt disponibile, ele trebuie estimate. Prezentul standard nu impune ca sumele să poată fi evaluate "în mod fiabil" şi nu stabileşte un prag separat. O entitate trebuie să maximizeze utilizarea datelor observabile, dar, în toate circumstanţele, trebuie să calculeze un preţ de vânzare

[319] Coetsee, D., & Van Wyk, M., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2020, *13*(1), 1-13.
[320] Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.

Scanned with OKEN Scanner

independent şi să aloce acel preţ de tranzacţie fiecărei obligaţii de performanţă din contract. În cazul în care există preţuri observabile, dar care fluctuează foarte mult, o entitate trebuie să aplice raţionamentul. Pentru a estima un preţ de vânzare în condiţii de concurenţă normală, o entitate ia în considerare toate informaţiile disponibile, cum ar fi condiţiile de piaţă, factorii specifici entităţii şi informaţiile despre client sau clasa de clienţi. De asemenea, entitatea maximizează utilizarea datelor observabile şi aplică metode consecvente de estimare a preţului de vânzare în condiţii de concurenţă normală pentru alte bunuri sau servicii cu caracteristici similare. Prezentul standard nu exclude sau prescrie o metodă specifică de estimare a preţului de vânzare a bunurilor sau serviciilor în condiţii de concurenţă normală în absenţa unor preţuri observabile, dar descrie următoarele tehnici de evaluare ca abordări posibile: [321]

- *Abordarea de evaluare a pieţei ajustată*- evaluarea pieţei pe care sunt vândute bunurile sau serviciile şi estimarea preţului pe care clienţii de pe piaţă ar fi dispuşi să-l plătească;
- *Costul aşteptat plus o abordare în marjă*- prognozarea costurilor aşteptate ale îndeplinirii unei obligaţii de performanţă şi apoi adăugarea unei marje adecvate pentru acel bun sau serviciu;
- *Abordare reziduală (circumstanţe limitate)*- scăderea sumei preţurilor de vânzare independente observabile ale altor promisiuni în contract din preţul total al tranzacţiei.

După începerea contractului, o entitate nu realocă preţul tranzacţiei pentru a reflecta revizuirile ulterioare ale preţurilor de vânzare de sine stătătoare. Pentru o discuţie despre modificările preţului unei tranzacţii ca urmare a unei modificări a contractului. Adesea, nu există un preţ de vânzare observabil pentru toate bunurile sau serviciile dintr-un contract cu un client. Ca rezultat, o raţiune semnificativă este adesea implicată în estimarea unui preţ de vânzare independent. Pentru a estima preţurile de vânzare de sine stătătoare ale bunurilor sau serviciilor care de obicei nu sunt vândute separat, o entitate trebuie să dezvolte procese cu controale interne adecvate. Informaţiile disponibile în mod rezonabil care pot fi luate în considerare în dezvoltarea acestor procese ar putea include: [322]

- *date disponibile în mod rezonabil*: de exemplu, costurile suportate pentru fabricarea sau furnizarea bunului sau serviciului, marjele de profit, documentaţia justificativă pentru stabilirea listelor de preţuri, preţurile terţilor sau industriei şi preţurile stabilite prin contract;
- *condiţiile pieţei*: de exemplu, cererea pieţei, concurenţa, constrângerile pieţei, conştientizarea produsului şi a tendinţelor pieţei;
- *factori specifici entităţii*: de exemplu, strategii şi obiective de stabilire a preţurilor, cota de piaţă şi practici de stabilire a preţurilor pentru aranjamentele grupate;
- *informaţii despre client sau clasa de client*: de exemplu, tip de client, geografie sau canale de distribuţie.

Preţurile de vânzare individuale estimate pentru produse sau servicii individuale se pot modifica în timp, din cauza modificărilor condiţiilor de piaţă şi a factorilor specifici societăţii. Preţurile de vânzare autonome estimate pentru acordurile alocate anterior nu sunt revizuite, dar noile acorduri ar trebui să reflecte cele mai recente informaţii disponibile, inclusiv modificările în materie de preţuri, de gamă de clienţi şi de produse. Gradul de control şi frecvenţa modificării preţului de vânzare autonom estimat depind de natura angajamentului, de piaţa pe care este vândut şi de diverşi factori specifici entităţii.[323]

---

[321] IFRS 15, paragraf 79, p. A777, inclus in Standarde Internaţionale de Raportare Financiară- IFRS, Fundaţia IFRS, ediţia a 7-a revizuită, Partea A, Bucureşti, Editura CECCAR, 2015.

[322] Idem [285], IFRS 15, RO D044460/01 Anexă, 2014, paragraf 78.

[323] Moore S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you? 2018, Disponibil la adresa: https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publi

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, noile oferte de produse sau vânzările pe noi piețe geografice pot necesita actualizări mai frecvente ale estimărilor prețurilor de vânzare individuale, din cauza schimbărilor în percepția și cererea de pe piață. O entitate poate vinde bunuri sau servicii similare unor grupuri diferite de clienți la prețuri diferite. În astfel de cazuri, bunurile sau serviciile pot avea mai mult de un preț de vânzare individual. În consecință, o entitate poate lua în considerare agregarea prețurilor de vânzare independente. Nivelurile se pot baza pe tipul de client, volumul vânzărilor către clienți, zona geografică, canalele de distribuție și alte grupări relevante. În unele cazuri, o entitate poate vinde produse sau servicii individuale în cadrul unui interval de prețuri observabile. În astfel de cazuri, atunci când prețul contractual declarat se încadrează într-un interval suficient de restrâns de prețuri de vânzare observabile, este adecvat să se utilizeze prețul contractual declarat ca preț de vânzare autonom estimat al bunului sau serviciului. Pentru a determina dacă acest lucru este adecvat, o entitate evaluează dacă alocarea prețului tranzacției pe baza acestei estimări satisface obiectivul de alocare.[324] În cadrul acestei evaluări, entitatea ia în considerare toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității, informațiile despre clienți, limitele intervalului de prețuri de vânzare observabile și dacă prețul declarat se încadrează în intervalul de prețuri observabile).[325]

Poate fi acceptabil să se selecteze unul dintre o serie de prețuri atunci când se estimează prețul de deplina concurență, în special dacă se preconizează că prețurile de deplina concurență vor fi diferite pentru tipuri similare de clienți. Intervalul trebuie să fie restrâns, să maximizeze utilizarea datelor observabile și să se bazeze pe o analiză care să susțină afirmația că orice preț din interval ar fi un preț acceptabil dacă obligația de performanță ar fi vândută în condiții de concurență normală. Nu trebuie să determinați prețul de vânzare în mod izolat și să adăugați în mod arbitrar un anumit interval procentual la fiecare parte a estimării punctuale pentru a stabili un interval rezonabil de prețuri de vânzare estimate. *Abordarea reziduală* este o tehnică de estimare a unui preț de tranzacție independent pentru obligațiile de performanță, nu o metodă de alocare. Astfel, atunci când se aplică abordarea reziduală pentru estimarea prețului de vânzare autonom al bunurilor sau serviciilor promise, momentul transferului de control al fiecărei obligații de performanță este irelevant. În unele cazuri, este adecvat să se utilizeze abordarea reziduală pentru a estima prețul de vânzare autonom al elementelor transferate la începutul contractului, iar în alte cazuri pentru a estima prețul de vânzare autonom al elementelor transferate ulterior în cadrul contractului. Determinarea prețurilor de vânzare separate devine deosebit de dificilă atunci când contractele și activele necorporale sau PI sunt rareori vândute individual, ci sunt adesea vândute ca parte a unor pachete diferite cu prețuri diferite.[326] În multe cazuri, pentru entitățile care furnizează bunuri sau servicii clienților, aceste bunuri sau servicii pot avea o valoare incrementală redusă (și, prin urmare, abordarea cost plus profit nu este adecvată) și este posibil să nu existe echivalente de piață substanțial similare din care să se poată obține o evaluare de piață. În astfel de circumstanțe, abordarea reziduală poate fi cea mai adecvată pentru estimarea prețului de vânzare în sine.

În cazul în care aplicarea abordării reziduale în conformitate cu acest criteriu are ca rezultat o alocare nesemnificativă a contraprestației între bunuri și servicii sau pachete de bunuri și servicii, este posibil ca acest rezultat să nu fie rezonabil, cu excepția cazului în care contractul se încadrează doar parțial în domeniul de aplicare al contractului. În cazul în care,

---

cations/Service%20 Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf (Accesat 10 Iulie 2020).

[324] BDO, IFRS in Practice 2020-2021 - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-81ca2a702b47/IFRS15_REVENUE_screen.aspx (Accesat 10 Iulie 2020).

[325] Idem [285], IFRS 15, RO D044460/01 Anexă, 2014, paragraf 78.

[326] Idem[316], PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019.

Scanned with OKEN Scanner

ca urmare a aplicării etapei 2 a modelului, o entitate stabileşte că un bun sau un serviciu este identificabil, acel bun sau serviciu are, prin definiţie, o valoare de sine stătătoare pentru client. În acest caz, entitatea ia în considerare toate dovezile disponibile în mod rezonabil şi decide dacă evaluează preţul de vânzare autonom al bunului sau serviciului folosind o metodă diferită. La începutul contractului, preţul tranzacţiei este alocat, de obicei, fiecărei obligaţii de performanţă pe baza preţurilor de vânzare individuale relative. Cu toate acestea, în cazul în care sunt îndeplinite criteriile specificate, discountul sau contraprestaţia variabilă este alocată uneia sau mai multor obligaţii de execuţie din contract (dar nu tuturor). După alocarea iniţială, modificările preţului tranzacţiei sunt repartizate între obligaţiile de execuţie îndeplinite şi cele nesatisfăcute pe aceeaşi bază ca la data de începere a contractului, cu unele excepţii limitate.[327]

În unele cazuri, o entitate poate stabili că preţul explicit al contractului este o estimare acceptabilă a preţului de vânzare independent al unei obligaţii de performanţă. De exemplu, în cazul în care preţul explicit al contractului se încadrează într-un interval îngust de preţuri de vânzare observabile. În cazul în care se aplică tuturor obligaţiilor de performanţă din contract şi nu există alocarea unei contraprestaţii variabile sau a unei reduceri, alocarea preţului tranzacţiei este simplificată. În cazul în care preţul de vânzare total de sine stătător al unui pachet de bunuri sau servicii depăşeşte contraprestaţia contractuală promisă, reducerea este, de obicei, alocată pro rata la toate obligaţiile de performanţă din contract. Cu toate acestea, nu este cazul dacă există dovezi observabile că întreaga valoare a reducerii se referă la una sau mai multe obligaţii de executare, dar nu la toate obligaţiile de executare. În cazul în care există astfel de dovezi şi sunt îndeplinite criteriile de la paragraful 82a,b,c.

Unele aranjamente implică mai multe bunuri sau servicii diferite care pot fi vândute în diverse pachete. În acest caz, o entitate poate avea nevoie să ia în considerare numeroase combinaţii posibile de produse pentru a determina dacă întreaga reducere din contract poate fi alocată unui anumit pachet. Aceasta ridică întrebarea cât de multă analiză trebuie efectuată de o entitate care vinde un număr mare de bunuri sau servicii care sunt grupate în diferite moduri şi pentru care discountul variază în funcţie de pachetul respectiv. Această analiză este necesară numai dacă entitatea vinde în mod regulat fiecare bun sau serviciu – sau pachet de bunuri sau servicii – în mod independent. Prin urmare, dacă entitatea vinde în mod regulat doar unele dintre bunurile sau serviciile din contract în mod independent, atunci criteriile de alocare a reducerii în întregime la una sau mai multe, dar nu la toate, obligaţiile de performanţă nu sunt îndeplinite şi o analiză ulterioară nu este necesară[328]. Reducerea din contract trebuie să fie în mod substanţial aceeaşi cu reducerea atribuibilă pachetului de bunuri sau servicii conform ghidului privind alocarea unei reduceri în întregime uneia sau mai multor obligaţii de execuţie. Ca rezultat, o entitate va putea de obicei să demonstreze că discountul se referă la două sau mai multe obligaţii de performanţă, dar va fi dificil să existe suficiente dovezi pentru a aloca în întregime reducerea unei singure obligaţii de executare. Prin urmare, această dispoziţie nu este probabil să se aplice acordurilor cu mai puţin de trei obligaţii de execuţie.

O entitate alocă o remuneraţie variabilă în cazul în care:[329] uneia sau la mai multe, dar nu la toate, obligaţiile de performanţă dintr-un contract: de exemplu, un bonus care este condiţionat de transferul unui bun sau serviciu promis într-o perioadă de timp specificată; sau uneia sau la mai multe, dar nu la toate, dintre bunurile sau serviciile distincte promise într-o listă de obligaţii distincte care fac parte dintr-o singură obligaţie de executare: de exemplu, o creştere anuală a preţului serviciilor de curăţenie legată de un indice de inflaţie în cadrul unui contract de management al instalaţiilor.

Entitatea alocă valoarea integrală a sumei flexibile (şi orice modificări ulterioare ale acestei sume) unei obligaţii de performanţă sau unor bunuri sau servicii individuale care fac

---

[327]Idem [305], Deloitte, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021.
[328] Idem[358], PwC, Implementation in the consumer markets industry, 2017.
[329] IFRS 15, papagraf 84a,b,.

Scanned with OKEN Scanner

parte dintr-o singură obligație de performanță numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții[330]: condițiile de plată variabile sunt legate de capacitatea unei entități de a îndeplini o obligație de execuție sau de a livra anumite bunuri sau servicii (sau sunt legate de un rezultat specific al îndeplinirii unei obligații de execuție sau al livrării anumitor bunuri sau servicii); atunci când se analizează condițiile de plată ale obligațiilor de performanță, alocarea flexibilă a contraprestației totale între obligațiile de performanță individuale sau între bunuri și servicii este în concordanță cu principiul general de alocare din standard.

Pentru a determina dacă o contraprestație variabilă poate fi atribuită în mod direct unei obligații de performanță specifice, este necesară o judecată bazată pe o analiză atentă a tuturor faptelor și circumstanțelor. Acest lucru este deosebit de relevant atunci când o modificare a prețului nu poate fi atribuită în mod direct unei modificări a efortului, cum ar fi atunci când prețurile dintr-un contract se bazează pe prețurile sau indicii pieței. În unele cazuri, contractele pot include atât remunerația variabilă, cât și reduceri.[331] De exemplu, o societate poate vinde un pachet de produse cu o reducere față de prețul de vânzare individual total al pachetului de produse. În plus, prețul de tranzacție poate include o componentă variabilă. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să aplice îndrumările privind alocarea contraprestației variabile înainte de a aplica îndrumările privind alocarea reducerilor. Cu alte cuvinte, standardul include o ierarhie de alocare. În cazul în care un contract conține atât contraprestație variabilă, cât și reduceri, aplicarea orientărilor privind alocarea în ordine inversă poate duce la o alocare incorectă a prețului tranzacției. Unele contracte pot conține caracteristici care pot constitui contraprestații variabile și/sau reduceri (de exemplu, reduceri), caz în care o entitate trebuie să evalueze natura acestor caracteristici.[332] În cazul în care reducerea are ca rezultat o modificare a prețului tranzacției (de exemplu, dacă valoarea reducerii depinde de numărul de achiziții efectuate de către client), entitatea aplică mai întâi îndrumările privind alocarea contraprestației variabile în conformitate cu ierarhia. În schimb, dacă reducerea este fixă și nu este condiționată, de exemplu, dacă reducerea este pur și simplu o reducere fixă din prețul brut de vânzare al bunurilor ambalate, entitatea aplică instrucțiunile de alocare a reducerii și ignoră instrucțiunile de alocare a contraprestației variabile. În unele cazuri, contraprestația variabilă poate fi inclusă într-un contract care include mai multe bunuri sau servicii distincte. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să stabilească dacă contraprestația variabilă poate fi alocată unor segmente de timp separate în cadrul unei serii de contracte, cum ar fi o zi, o lună sau un an. În scopul analizei, o entitate poate utiliza următorii factori pentru a indica faptul că o contraprestație variabilă reprezintă valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în legătură cu livrarea de bunuri sau servicii într-o anumită perioadă[333]:

- prețul variabil se bazează pe o sumă sau o formulă pe unitate și prețul respectiv este consecvent pe tot parcursul contractului;
- entitatea percepe un preț proporțional per tranzacție sau per utilizator atunci când taxează separat;
- contravaloarea este proporțională cu valoarea sau beneficiul pentru client - de exemplu, o taxă de administrare a hotelului care se bazează pe un procent din tarifele zilnice de cameră;
- contravaloarea este proporțională cu eforturile entității de a îndeplini serviciul – de exemplu, rambursarea costurilor variabile cu forța de muncă;
- prețul este în concordanță cu practicile obișnuite de tarifare ale entității.

---

[330] Idem[370], IFRS 15, 2015, paragraf 85.
[331] Peters, M., The new IFRS 15 standard: implementation challenges for Belgian companies, 2016. Disponibil la adresa: https://matheo.uliege.be/handle/2268.2/1243 (Accesat: 11 Septembrie, 2019)
[332] Vaicekauskas, D., First time adoption of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers ": the case of Lithuanian listed companies. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2020, 21, 2-2.
[333] Idem[328], PwC, 4.3 Variable consideration, 2022.

Scanned with OKEN Scanner

Chiar şi atunci când un contract a început, preţul tranzacţiei se poate modifica din diverse motive, cum ar fi identificarea de soluţii pentru evenimente incerte sau alte modificări ale circumstanţelor care afectează valoarea contraprestaţiei la care se aşteaptă ca o entitate să aibă dreptul. În cele mai multe cazuri, astfel de modificări sunt alocate obligaţiilor de execuţie pe aceeaşi bază ca la data de începere a contractului. Cu toate acestea, modificările preţului tranzacţiei care rezultă dintr-o modificare a contractului sunt contabilizate în conformitate cu instrucţiunile standard privind modificările.[334] În cazul în care variaţia preţului tranzacţiei are loc după modificarea contractului, aceasta este alocată pasivului contractual modificat, adică acelor pasive care nu au fost satisfăcute sau au fost satisfăcute parţial imediat după modificare, cu excepţia următoarelor cazuri:[335] modificarea este atribuită unei sume de contravaloare variabilă care a fost promisă înainte de modificare; şi modificarea a fost contabilizată ca rezilierea contractului existent şi crearea unui nou contract.

O modificare a preţului de tranzacţie este alocată unuia sau mai multor bunuri sau servicii distincte numai atunci când sunt îndeplinite criteriile. Partea din modificarea preţului tranzacţiei alocată obligaţiei îndeplinite este recunoscută ca venit sau dedusă din venit în momentul modificării preţului tranzacţiei.[336]

3.5. Recunoaşterea veniturilor generate din contractele cu clienţii

O entitate recunoaşte veniturile atunci când îşi îndeplineşte obligaţia de a furniza bunuri sau servicii clienţilor. Bunurile sau serviciile sunt "transferate" atunci când sau dacă clientul dobândeşte controlul. La începutul contractului, o entitate evaluează mai întâi dacă va transfera controlul asupra bunurilor sau serviciilor pe termen lung şi, în caz contrar, transferă controlul la un moment dat.

Bunurile sau serviciile sunt transferate clientului atunci când acesta dobândeşte controlul asupra bunurilor sau serviciilor. Controlul se referă la capacitatea cumpărătorului de a direcţiona utilizarea unui activ şi de a obţine în mod substanţial toate beneficiile rezultate din utilizarea acestuia. Acesta include, de asemenea, capacitatea de a împiedica alte entităţi să dirijeze utilizarea activului şi să obţină beneficiile de pe urma acestuia.[337] Fluxurile de trezorerie potenţiale asociate direct sau indirect cu utilizarea, consumul, vânzarea sau schimbul unui activ reprezintă beneficiile activului. Acest criteriu este un model bazat pe control. O entitate determină mai întâi dacă controlul asupra bunurilor sau serviciilor se transferă clientului în timp pe baza criteriilor din standard şi, în caz afirmativ, pe baza modelului de transfer. În caz contrar, controlul asupra bunurilor sau serviciilor este transferat clientului la un moment dat. Standardul aplică abordarea bazată pe control tuturor acordurilor, inclusiv contractelor de servicii. IASB consideră că bunurile şi serviciile sunt considerate active atunci când sunt primite de la client şi puse în funcţiune de către acesta, chiar dacă numai temporar. Criteriile de utilizare a controlului pentru a determina momentul în care bunurile sau serviciile sunt transferate clienţilor sunt în concordanţă cu definiţia actuală a unui activ din IFRS, care utilizează în primul rând controlul pentru a determina momentul în care un activ este recunoscut sau derecunoscut. Pentru fiecare obligaţie de performanţă dintr-un contract, o entitate determină mai întâi dacă obligaţia de performanţă este îndeplinită în timp, adică dacă controlul asupra bunurilor sau serviciilor trece la client în timp. În acest scop, se utilizează criteriile de recunoaştere din Tabelul nr. 3.3. de mai jos.

---

[334] Lim, Y., Devi, S. S., & Mahzan, N., Perception of Auditors and preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced science letters*, 2015, 21(6), 1781-1785. DOI:10.1166/asl.2015.6212

[335] Idem [285], IFRS 15, RO D044460/01 Anexă, 2014, paragraf. 90.

[336] Idem[370], IFRS 15, 2015, paragraf 89.

[337] Ashraf J., & Uddin S., *Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries; a critical evaluation*. M.G. Abdel Kader, London, 2011.

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 3.3. Exemplificarea criteriilor de recunoaştere a veniturilor

Criteriii	Exemple de activităţi
Clientul primeşte şi consumă simultan beneficiile oferite de performanţa entităţii pe măsură ce entitatea efectuează	Servicii de rutină sau recurente – de exemplu, servicii de curăţenie
Performanţa entităţii creează sau îmbunătăţeşte un activ pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătăţit	Construirea unui activ pe site-ul unui client
Performanţa entităţii nu creează un activ cu o utilizare alternativă la entitate, iar entitatea are un drept executoriu la plată pentru performanţa realizată până în prezent	Construirea unui activ specializat pe care numai clientul îl poate folosi sau construirea unui activ conform specificaţiilor clientului

Sursa: Adaptare după PWC, 2017 [338]

În cazul în care unul sau mai multe dintre aceste criterii sunt îndeplinite, o entitate recunoaşte veniturile în timp folosind o metodă bazată pe performanţă, şi anume un model care transferă controlul asupra bunurilor sau serviciilor către client.[339] În cazul în care niciunul dintre criterii nu este îndeplinit, controlul este transferat clientului la un moment dat, iar entitatea recunoaşte veniturile la acel moment.[340]

Criteriul 1. Consumatorii primesc şi consumă beneficiile rezultate din prestaţia entităţii atunci când entitatea îşi îndeplineşte obligaţiile de performanţă şi nu se aşteaptă ca cealaltă parte să modifice în mod semnificativ activitatea pe care entitatea a efectuat-o până în prezent. Pentru a determina dacă cealaltă parte nu trebuie să modifice în mod semnificativ prestaţia entităţii, se presupune, de asemenea, că cealaltă parte nu consumă beneficiile activelor pe care entitatea le controlează în prezent şi pe care ar continua să le controleze dacă cealaltă parte şi-ar asuma obligaţia de performanţă.

Criteriul 2. Atunci când evaluează dacă un client deţine controlul asupra unui activ în momentul creării sau dezvoltării acestuia, o entitate ia în considerare îndrumările privind controlul din standard, inclusiv indicii că a fost transferat controlul. Atunci când evaluează criteriul 2, referitor la vânzarea unui activ, o entitate se concentrează asupra activului în sine, mai degrabă decât asupra dreptului de a vinde activul sau asupra unui gaj al dreptului de a achiziţiona activul în viitor. Acest lucru se datorează faptului că acestea din urmă nu reprezintă dovezi ale controlului asupra bunului.

Criteriul 3. Pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă, o entitate analizează dacă, la începutul contractului, activul, în starea sa completă, ar putea fi utilizat cu uşurinţă în alte scopuri (de exemplu, vândut unui alt client).[341]

Eventualele restricţii contractuale sau expedientele practice pot împiedica o entitate să transfere obligaţiile de performanţă rămase către o altă entitate (criteriul 1) sau să direcţioneze activele către o altă utilizare (criteriul 3). Prezentul standard oferă îndrumări cu privire la faptul dacă aceste fapte şi probabilitatea stingerii pasivelor afectează evaluarea acestor

[338] Idem[358], PwC, Implementation in the consumer markets industry, 2017.

[339] PwC, 6.3. Performance obligations satisfied over time, US Revenue guide 6.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_6_recognizin_US/63performance_obliga_US.html (Aceesat: 13 Noiembrie, 2022)

[340] IFRS Fundation, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2021, p. A761. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf (Accesat 10 Noiembrie, 2022)

[341] PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf (Accesat: 10 Iunie, 2023)

Scanned with OKEN Scanner

criterii.[342] Întrucât criteriul 1 şi criteriul 3 sunt destinate să se aplice în scenarii diferite, luarea în considerare a expedientelor contractuale şi practice diferă la evaluarea criteriului 1 şi a criteriului 3. În conformitate cu Standardul 1, se evaluează ipotezele privind ceea ce ar trebui să facă o entitate în cazul în care o altă entitate ar prelua obligaţia de performanţă rămasă. Expedientele contractuale şi practice care, în caz contrar, ar împiedica o entitate să transfere o obligaţie de performanţă către o altă entitate sunt irelevante atunci când se evaluează dacă o entitate a transferat controlul asupra bunurilor sau serviciilor furnizate până în prezent. În schimb, Criteriul 3 se concentrează pe capacitatea unei entităţi de a utiliza activele finalizate în scopuri alternative, în cazul în care contractul este îndeplinit. Această capacitate este direct afectată de expedientele contractuale sau practice. Cu toate acestea, dreptul unei entităţi de a rezilia un contract este luat în considerare atunci când se evaluează dacă o entitate este eligibilă pentru plată conform criteriului 3. O entitate care a convenit să livreze bunuri ia în considerare natura obligaţiilor sale atunci când decide dacă să recunoască veniturile în timp sau la un moment dat. În multe contracte de furnizare de bunuri, o entitate se angajează să transfere un activ şi ia în considerare momentul transferului de control. Cu toate acestea, pot exista, de asemenea, scenarii în care o entitate promite să furnizeze un serviciu - livrarea unui bun pe care clientul îl consumă imediat şi, prin urmare, primeşte un beneficiu imediat. De exemplu, un contract de livrare a gazelor naturale la un loc de depozitare temporară poate fi o promisiune de livrare a unui bun, în timp ce un contract de livrare a gazelor naturale unui client pentru consum la cerere poate fi un serviciu care îndeplineşte criteriul 1 pentru recunoaşterea timpului suplimentar.

Pentru a determina dacă clientul consumă imediat activele şi primeşte beneficiile pe măsură ce obligaţia de performanţă este îndeplinită, entitatea evaluează:[343]

- caracteristicile inerente ale mărfii;
- termenii contractului;
- informaţii despre infrastructură şi alte mecanisme de livrare; şi
- alte fapte şi circumstanţe relevante.

Interpretarea contractelor de concesiune de servicii prevede că operatorii care au încheiat contracte de concesiune de servicii contabilizează serviciile de construcţie şi modernizare pe baza veniturilor. În consecinţă, operatorul aplică criteriile din standard pentru a determina dacă serviciile de construcţie şi de modernizare constituie obligaţii de performanţă separate şi recunoaşte veniturile atunci când obligaţia de performanţă este îndeplinită pe termen lung sau la un moment dat.[344] În multe cazuri, veniturile din servicii de construcţii şi îmbunătăţiri în cadrul acordurilor de concesiune sunt recunoscute în timp pentru a îndeplini criteriile 2 şi/sau 3. Pentru ca un activ să nu aibă o utilizare alternativă pentru o entitate, restricţia contractuală privind capacitatea de a direcţiona utilizarea sa trebuie să fie substanţială, adică executorie. În cazul în care activul este practic interschimbabil cu alte active şi poate fi transferat unui alt client fără încălcarea contractului sau costuri suplimentare

---

[342] PwC, 33.3 Presenting contract-related assets and liabilities, US Financial statement presentation guide 33.3, 31 Mai 2023. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_/financial_statement___18_US/Chapter-33--Revenue-and-contract-costs/33-3-Presenting-contract-related-assets-and-liabilities-ASC-606.html (Accesat: 10 Iunie, 2023)

[343] ACCA Think Ahead, Revenue revisited – part 1, The application of IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers using the five-step model, 2014. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/revenue-revisited-1.html (Accesat: 10 Iulie, 2021)

[344] Varan, S. S. & Dalkılıç, A. F. & Korkmaz, E. & Demir, G., *Impact of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customer on Shipping Companies: Reporting and Auditing Issues*, Proceedings of the 14th International Conference on Accounting Auditing for Development and Sustainability, B., Marşap and P. Okan Gökten (eds.), 11-13 October, Tirana, Albania, 2017.

Scanned with OKEN Scanner

semnificative, restricția nu este semnificativă. O restricție semnificativă asupra capacității unei entități de a utiliza un activ în alte scopuri (de exemplu, specificațiile de proiectare ale unui client) există în cazul în care entitatea suporta costuri semnificative pentru re-prelucrarea activului, sau să poată vinde activul numai la o pierdere semnificativă.[345] Evaluarea dacă un activ are o utilizare alternativă se face la începutul contractului și nu este actualizată ulterior, cu excepția cazului în care obligația de performanță este modificată substanțial prin modificări contractuale. Conform prezentului standard, este posibil ca un activ să nu aibă o utilizare alternativă din cauza constrângerilor contractuale. De exemplu, o unitate construită pentru un ansamblu de locuințe poate fi standardizată, dar contractul încheiat de o entitate cu un client poate să nu-i permită să transfere o anumită unitate către un alt client. Drepturile de protecție (de exemplu, dacă clientul deține titlul legal asupra activului în temeiul contractului) nu sunt, în sine, suficiente pentru a stabili că activul nu are o utilizare alternativă pentru entitate, deoarece acestea nu limitează capacitatea practică a entității de a înlocui sau de a redistribui fizic activul. În absența unei restricții contractuale, o entitate ia în considerare: caracteristicile activului care va fi transferat în final clientului; și dacă activul, în forma sa completată, ar putea fi redirecționat fără un cost semnificativ de reluare.

De exemplu, până când are loc o personalizare semnificativă, accentul poate fi pus pe faptul dacă activul poate fi realocat unui client sau unui scop diferit în cadrul procesului de producție. De exemplu, unele contracte de producție pot avea un grad semnificativ de personalizare a produsului finit, chiar dacă designul de bază al activului poate fi același în mai multe contracte. Prin urmare, realocarea activului în forma sa finită către un alt client ar necesita o personalizare semnificativă.[346] Standardul nu oferă îndrumări pentru a evalua dacă costul de prelucrare a unui activ pentru o utilizare alternativă este semnificativ. Prin urmare, evaluarea necesită o apreciere care ia în considerare atât factori cantitativi, cât și calitativi. Factorii pe care entitățile îi pot lua în considerare pentru a face această apreciere sunt următorii:[347]

a. *Nivelul și costul personalizării*. În cazul în care lucrările de personalizare sunt semnificative, costurile de reelaborare pot fi semnificative. De exemplu, costul de reprelucrare a unui activ pentru un alt client poate fi semnificativ în cazul în care reprelucrarea are loc pe o perioadă substanțială de timp, implică costuri semnificative de dezvoltare și inginerie sau reprezintă o parte semnificativă din costul produsului finit. Dimpotrivă, costurile de reprelucrare pot să nu fie semnificative dacă retușul are loc pe o perioadă scurtă de timp și nu reprezintă o parte semnificativă din costul total;

b. *Costuri suplimentare de prelucrare din nou față de costurile inițiale*. În cazul în care costul de prelucrare a unui activ pentru obținerea unui produs finit este proporțional cu costul inițial de prelucrare, costurile de prelucrare pot fi semnificative. În schimb, dacă costul de prelucrare a activului este nesemnificativ în raport cu costul inițial al activului, costurile de prelucrare sunt considerate nesemnificative;

c. *Activități necesare pentru prelucrarea activului*. În cazul în care activitatea de reciclare a unui activ implică proiectarea și dezvoltarea, costul reciclării poate fi mai semnificativ. Cu toate acestea, în cazul în care materialul poate fi transformat rapid în materii prime pentru a fi utilizat în procesele normale ale societății, costurile pot fi mai puțin semnificative. De exemplu, o societate poate produce o dimensiune sau o formă de sticlă

---

[345] Napier, C. J., & Stadler, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 2020, 50(5), 474-503.
[346] Ernst & Young, A closer look at the new revenue recognition standard. Applying IFRS, September 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob (Accesat: 10 Iulie, 2022)
[347] Idem [386], Ernst & Young, Applying IFRS, 2021.

Scanned with OKEN Scanner

personalizată pentru un anumit client, care poate fi uşor retopită pentru a fi reutilizată ca materie primă;

d. *Capacitatea de a vinde activul prelucrat din nou la o marjă de profit rezonabilă.* Deşi se aşteaptă ca marja de profit să fie mai mică decât ar fi fost în absenţa îmbunătăţirilor, costul îmbunătăţirilor poate să nu fie semnificativ dacă entitatea se aşteaptă să recupereze o marjă rezonabilă care să depăşească costurile sale în comparaţie cu vânzările de produse similare. O entitate ar trebui să ia în considerare atât valoarea absolută a marjei care urmează să fie recuperată, cât şi rata de rentabilitate şi să evalueze dacă se aşteaptă să obţină o rată de rentabilitate rezonabilă. De exemplu, în cazul în care o entitate produce un produs cu costuri şi marje reduse, costurile suplimentare pot avea un impact semnificativ asupra marjei de profit, dar pot să nu aibă un impact semnificativ asupra valorii absolute preconizate a fi recuperate;

e. *Valoarea activului care nu poate fi prelucrată din nou.* Este posibil ca o entitate să nu fie în măsură să recicleze o parte semnificativă a unui activ sau a unei componente. De exemplu, o componentă poate fi deteriorată în mod semnificativ în timpul dezmembrării şi nu poate fi reutilizată, sau materiile prime nu pot fi transformate în alte produse. Acest lucru este considerat o pierdere economică semnificativă şi o limitare practică a utilizării alternative a activului.

Entităţile care creează active care nu au o utilizare alternativă le creează, de fapt, la îndemnul clientului. Contractele conţin adesea clauze care protejează economic entitatea de riscul ca clientul să rezilieze contractul şi să lase entitatea cu un activ cu valoare mică sau nulă. Prin urmare, pentru a demonstra că clientul deţine controlul asupra unui activ fără utilizare alternativă în momentul construcţiei, o entitate trebuie să evalueze dacă are un drept adecvat de a fi plătită pentru lucrările efectuate în momentul în care acestea sunt efectiv efectuate.[348] La efectuarea acestei evaluări, o entitate analizează dacă ar avea dreptul la compensaţii pentru munca prestată până la data respectivă, în cazul în care contractul ar fi reziliat de către client sau de către o altă parte din orice alt motiv decât neexecutarea contractului de către entitate pe toată durata acestuia. Probabilitatea ca clientul să rezilieze contractul sau ca entitatea să îşi exercite dreptul la plată nu este relevantă pentru această evaluare.

Pentru a satisface această parte a criteriului 3, dreptul unei entităţi la plată trebuie să fie o sumă care să măsoare valoarea de vânzare a bunurilor sau serviciilor furnizate, cum ar fi dreptul de a recupera costurile suportate plus o rată rezonabilă de rentabilitate.[349] Suma la care are dreptul entitatea nu trebuie să fie neapărat egală cu marja contractului, ci trebuie să se bazeze fie pe o proporţie rezonabilă din profitul preconizat al entităţii, fie pe o rată rezonabilă de rentabilitate a costului capitalului entităţii. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate îşi recuperează doar costurile, ea nu este plătită pentru performanţa sa de până acum, iar această parte a criteriului 3 nu va fi îndeplinită. În unele cazuri, entităţile pot încheia contracte cu clienţi de la care se aşteaptă pierderi încă de la început. Acest lucru se întâmplă, de obicei, atunci când întreprinderea urmăreşte un anumit obiectiv economic. De exemplu, pentru a pătrunde pe o nouă piaţă, o întreprindere poate accepta să vândă produse la preţuri sub cost pe piaţa respectivă.[350] Chiar şi contractele cu marje negative îndeplinesc criteriul 3 în cazul în care suma pe care entitatea o poate încasa de la client la sfârşitul contractului este rezonabilă în raport cu marja aşteptată din contract şi cu performanţa de până acum. Alţi factori care trebuie luaţi în considerare includ:[351]

---

[348] Farcane, N., Blidisel, R. G., Bunget, O. C., & Dumitrescu, A., Perceptions Regarding the Impact of IFRS 15-Illustrative Examples Step by Step. *The Audit Financiar Journal*, 2019, 17(154), 283-283.
[349] Idem [379], PwC, 6.3. Performance obligations satisfied over time, 2022.
[350] Kohler, H., Pochet, C., & Le Manh, A., *op. cit.*, 2021.
[351] Idem[295], IFRIC Update March 2023, IFRS.

Scanned with OKEN Scanner

a. Termeni de plată, în cazul în care nu este necesar un drept necondiționat de a cere plata, dar se poate exercita un drept de creanță sau de deducere pentru prestația până la data respectivă, dacă contractul este reziliat la inițiativa clientului;

b. Program de plată, nu indică neapărat faptul că entitățile au drepturi la plată în cadrul unor proceduri de executare anterioare;

c. Condițiile contractuale presupune că în cazul în care clientul ia măsuri de reziliere a contractului fără a avea drepturi contractuale în acest sens, termenii contractului pot conferi entității dreptul de a continua să transfere bunurile sau serviciile promise și să solicite clientului să plătească contravaloarea promisă aferentă;[352]

d. Legislație sau precedent legal este situația în care un aspect jurisdicțional, cum ar fi o lege, o practică administrativă sau o jurisprudență, poate conferi un drept la plată unei entități, chiar dacă acest drept nu este menționat în mod explicit în contract. În schimb, jurisprudența poate indica faptul că un drept la plată într-un contract similar nu este executoriu sau că practica comercială obișnuită a unei entități de a nu-și exercita dreptul la plată poate face ca acest drept să nu fie executoriu în jurisdicția respectivă.

e. Plata în sfera analizei Numai plățile efectuate în cadrul contractelor existente cu clienții sunt eligibile pentru analiză. Sumele primite sau de primit de la terți la revânzarea activelor nu reprezintă contraprestația pentru executarea unui contract existent.

Chiar dacă dreptul la plată în caz de reziliere nu este menționat în mod explicit în contractul cu clientul, entitatea poate avea totuși dreptul la plată în conformitate cu legislația relevantă.[353] Faptul că o societate poate da în judecată un client pentru nerespectarea sau rezilierea contractului nu indică, în sine, faptul că are dreptul la plată. În general, un drept la plată există doar dacă, prin intentarea unei acțiuni în justiție, întreprinderea are dreptul la plata costurilor suportate plus o rată rezonabilă de rentabilitate pentru munca prestată până în prezent. Pentru a determina dacă o întreprindere are dreptul la plată, trebuie luați în considerare legi și reglementări relevante, practici comerciale obișnuite, mediul juridic, precedentele legale relevante și opinii juridice privind caracterul executoriu al drepturilor.

Factorii individuali nu sunt neapărat determinanți în sine. O entitate trebuie să determine ce factori sunt relevanți pentru o anumită situație. În caz de incertitudine, cum ar fi atunci când factorii de mai sus nu sunt concludenți sau oferă dovezi contradictorii că există o creanță de plată, o entitate trebuie să ia în considerare toți factorii relevanți și să aplice un raționament pentru a ajunge la o concluzie. În unele cazuri, o entitate poate avea un drept explicit la plată descris într-un contract cu un client sau într-o lege sau reglementare relevantă, dar poate exista incertitudine cu privire la faptul că acel drept este sau nu executabil. Acest lucru se întâmplă atunci când nu există jurisprudență cu privire la caracterul executoriu al drepturilor unei entități. De exemplu, în cazul în care piața imobiliară este în creștere, entitățile pot refuza să își execute drepturile de plată în cazul în care un client nu își îndeplinește obligațiile de plată, deoarece ar prefera să ipotecheze proprietatea și să o revândă la un preț mai mare.[354] Practica de a nu pune în aplicare drepturile de plată explicite poate duce la incertitudine cu privire la faptul că drepturile contractuale rămân executorii. În astfel de cazuri, entitățile pot avea nevoie de un aviz juridic pentru a evalua dacă au un drept la plată. Cu toate acestea, toate faptele și circumstanțele trebuie luate în considerare pentru a evalua dacă, dacă este cazul, un aviz juridic este relevant.

---

[352]IFRS Staff Paper, IFRS Interpretations Committee Meeting, Agenda ref 2B, November 2017. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2017/november/ifrs-ic/agenda-papers/ap2b-right-to-payment-for-performance-completed-to-date.pdf (Accesat: 11, Sepmbrie, 2020)

[353]PwC, 2.6 Identifying the contract, US Revenue guide 2.6, 31 Octomber 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_2_scope_and__US/26identifying_the_co_US.html (Accesat: 10 Iunie, 2023)

[354] Trabelsi, N. S., IFRS 15 early adoption and accounting information: Case of real estate companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 2018, 22(1), 1-12.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea acestui criteriu la contractele imobiliare poate duce la concluzii diferite în ceea ce privește modelul de transfer al controlului, în funcție de faptele și circumstanțele relevante ale fiecărui contract. De exemplu, termenii unor contracte imobiliare pot interzice unei entități să transfere activele către un alt client și să solicite clientului să plătească pentru lucrările efectuate până în prezent (îndeplinind astfel criteriul 3).[355] Cu toate acestea, este posibil ca alte contracte imobiliare care creează active care nu au o utilizare alternativă să nu dea dreptul unei entități la plata pentru munca prestată până în prezent (și, prin urmare, nu îndeplinesc criteriul 3), deoarece acestea necesită doar o plată inițială din partea clientului. În practică, pentru a evalua dacă o entitate are dreptul la plată pentru munca prestată poate fi necesară o înțelegere detaliată a clauzelor contractuale și a legislației locale. De exemplu, în unele jurisdicții, obligațiile cumpărătorului pot apărea rar, iar contractul poate să nu detalieze drepturile și obligațiile care apar la sfârșitul duratei contractului. În astfel de cazuri, poate fi necesară o expertiză de specialitate pentru a determina situația juridică. În alte țări, poate exista o practică în care dezvoltatorii aleg să nu-și exercite drepturile prevăzute în contract în caz de nerespectare a obligațiilor de plată de către client, ci să intre în posesia proprietății și să o vândă unui nou client. Din nou, poate fi necesară o evaluare a faptelor și circumstanțelor specifice, inclusiv o consiliere juridică adecvată, pentru a determina dacă drepturile contractuale pot fi puse în aplicare în ciuda practicii consacrate de a nu pune în aplicare drepturile contractuale.[356]

Indicatorii de transfer al controlului sunt elemente care sunt adesea prezente atunci când un dobânditor obține controlul asupra unui activ, dar nu sunt autodefiniți și nu reprezintă o listă de condiții care trebuie îndeplinite. Standardul nu sugerează că unii indicatori ar trebui să aibă o pondere mai mare decât alții și nici nu stabilește o ierarhie care să fie aplicată atunci când sunt prezenți doar unii indicatori. Cu toate acestea, în funcție de fapte și circumstanțe, unii indicatori pot fi mai importanți decât alții și, prin urmare, pot avea o pondere mai mare în analiză. Este posibil să fie nevoie de discernământ pentru a determina momentul în care controlul a trecut. Această apreciere poate fi deosebit de complexă atunci când există indicii ale unui transfer de control și indicii "negative" că entitatea nu și-a îndeplinit obligațiile.

Pentru a evalua momentul în care controlul trece la client, este necesar să se ia în considerare termenii contractului. Adică, prin luarea în considerare a acestora împreună cu alți indicatori ai controlului, o entitate poate determina momentul în care clientul are capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a obține în mod substanțial toate beneficiile de pe urma acestuia. Cu toate acestea, condițiile de livrare indică adesea momentul în care cumpărătorul obține titlul de proprietate, riscurile și beneficiile economice asociate proprietății, precum și obligațiile de plată efective, ceea ce reprezintă un indiciu al transferului de control. Termenii Camerei Internaționale de Comerț sunt adesea utilizați în contractele de vânzare internaționale.[357] Acestea includ termeni comerciali standard, cum ar fi „liber la bord" (în continuare "FOB"), „cost, asigurare și transport" (în continuare "CIF") și „ex fabrică" (în continuare "EXW"). În cazul FOB, cumpărătorul primește, de obicei, conosamentul de încărcare atunci când mărfurile sunt încărcate pe navă și își asumă riscul de pierdere sau de deteriorare a mărfurilor. Acest lucru poate indica faptul că cumpărătorul obține controlul asupra mărfurilor după ce acestea sunt încărcate pe navă și conosamentul de încărcare este transmis cumpărătorului.

---

[355] Hameed, A. M., Al-taie, B. F. K., & Al-Mashhadani, B. N. A., The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 2019, 8(4), 1-11.

[356] Hameed, A. M., et al., *op. cit.* 2019.

[357] Vogt, J., & Davis, J., The state of Incoterm® research. *Transportation Journal*, 2020, 59(3), 304-324. DOI:10.5325/transportationj.59.3.0304.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care controlul asupra bunurilor este transferat clientului înainte de livrarea la destinația finală, entitatea analizează dacă serviciul de transport este o obligație de executare separată și, în caz afirmativ, dacă acționează în calitate de mandant sau de agent pentru serviciul de transport. Atunci când mărfurile sunt transportate, riscul de pierdere poate fi adesea transferat către o terță parte. Faptul că vânzătorul și-a transferat riscul de pierdere către o altă parte (cum ar fi un transportator sau o companie de asigurări) nu înseamnă că clientul are capacitatea de a direcționa utilizarea bunurilor sau serviciilor sau de a obține în mod substanțial toate beneficiile de pe urma acestora. O entitate trebuie să ia în considerare acest aspect atunci când evaluează momentul în care controlul a fost transferat clientului. În cazul în care o entitate ajunge la concluzia că transferul controlului a avut loc atunci când produsul este expediat, aceasta va trebui să determine dacă natura activității sale dă naștere unei alte obligații de executare în plus față de obligația de executare de a transfera produsul în sine.[358] Dacă există obligații de execuție separate, numai veniturile aferente vânzării de bunuri sunt recunoscute la data expedierii.

3.6. Concluzii preliminare

În ceea ce privește etapele care ar avea un impact semnificativ, se așteaptă ca identificarea obligațiilor de performanță și cerința de a repartiza prețul tranzacției între diferitele obligații de performanță să determine schimbări majore pentru firmele care vând combinații (pachete) de bunuri și servicii. De exemplu, firmele de telecomunicații combină adesea un telefon mobil fizic cu servicii de telefonie mobilă. În conformitate cu IAS 18, contractul era adesea considerat o singură obligație de performanță, iar veniturile erau recunoscute lunar, pe măsură ce erau primite plățile. În prezent, conform IFRS 15, telefonul mobil este considerat o obligație de performanță separată, iar venitul așteptat din vânzarea telefonului este recunoscut imediat după transferul către client. Serviciul de telefonie mobilă este recunoscut lunar. Companiile de software se confruntă cu un impact similar, dar diferit, în ceea ce privește contractele de venituri recurente pentru software în cloud. În loc să recunoască veniturile lunar, firmele pot anticipa veniturile pentru contractele de software până în momentul în care clientul obține controlul asupra licenței de software. Modificările introduse de IFRS 15 sunt evidențiate în articolele publicate de marile firme de contabilitate, care identifică industriile care se bazează pe contracte pe termen lung ca fiind cele mai susceptibile de a fi afectate. Chiar și în cazul industriilor în care contractele pe termen lung nu sunt utilizate în mod obișnuit, IFRS 15 impune prezentarea mai amplă a informațiilor privind contractele de venituri. Astfel, în timp ce unele studii se concentrează pe relevanța câștigurilor în scopul evaluării, alți cercetători sunt interesați de alte caracteristici ale informațiilor contabile, cum ar fi fidelitatea, actualitatea și inteligibilitatea.

Atunci când se evaluează impactul IFRS 15 asupra caracterului adecvat al raportării financiare, ar trebui să se pună accentul pe acele entități cu cel mai mare impact, mai degrabă decât pe entități în general. De asemenea, ar trebui să se acorde o atenție separată acelor entități în cazul cărora impactul noului standard contabil diferă (de exemplu, impact ascendent / impact descendent). Din fericire, o evaluare bazată pe acest standard este în concordanță cu aspectele care vor fi probabil abordate în cadrul analizei ulterioare punerii în aplicare. Cu toate acestea, merită remarcat faptul că organismele de standardizare și alte părți interesate pot avea alte interese în analiza post-implementare, cum ar fi evaluarea impactului standardelor asupra prezentării și prezentării informațiilor și a altor aspecte legate de implementare.

[358]Idem[356], Deloitte, IFRS industry insights: Technology sector, 2014.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4. IDENTIFICAREA PROCEDURILOR DE CONTROL ÎN VEDEREA ASIGURĂRII CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15

Acest capitol se concentrează pe aspectele legate de monitorizare și control, care sunt esențiale pentru succesul diferitelor fluxuri de lucru pentru entitate. Considerăm că un mediu de control intern poate îmbunătăți considerabil activitatea unei entități. De aceea, atunci când se trece de la un standard la altul, în special atunci când este corelat cu veniturile, este absolut necesar să existe proceduri pentru a identifica riscurile și modalitățile de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil. De asemenea ne propunem să scoatem în evidență prin ilustrații practice problematicile cu care se confruntă entitățile din diferite sectoare de activitate în aplicarea IFRS 15.

4.1. Evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile entității

Baza de cercetare o constituie cadrul de raportare IFRS, în special studiul comportamentului veniturilor și analiza regulilor de poziționare a acestora în conturile și situațiile financiare ale societăților comerciale. Raportarea IFRS, așa cum s-a menționat mai sus, reprezintă un pas înainte în armonizarea contabilă și în evaluarea, recunoașterea și prezentarea activelor și pasivelor. Din cercetările efectuate, autorii au observat că societățile care aplică raportarea IFRS au o cultură corporativă mai dezvoltată, orientată atât spre calitate, cât și spre extinderea pieței. Având în vedere că acest cadru de raportare IFRS este în continuă evoluție, există adesea provocări practice. Principalii factori care împiedică adoptarea IFRS în Europa, în SUA și în alte țări nu sunt neapărat probleme tehnice, ci probleme culturale, modele mentale, obstacole juridice, nevoia de educație și influențe politice.[359] Potrivit lui Duh[360], provocările legate de punerea în aplicare a IFRS includ interpretarea la timp a standardelor; modificările continue ale IFRS; cunoștințele contabile și expertiza deținută de utilizatorii situațiilor financiare, de cei care întocmesc situațiile financiare, de auditori și de autoritățile de reglementare; și stimulentele pentru conducere. Diferențele istorice în ceea ce privește gândirea, contextul, etica și practica contabilității, dincolo de diferențele generale, cum ar fi cele anglo-saxone, din Europa continentală și din America de Sud, fac dificilă armonizarea și tranziția de la o tradiție la alta.[361]

În timp ce unii cercetători[362] percep standardele IFRS ca având potențialul de a promova comparabilitatea transfrontalieră, de a crește transparența raportării, de a reduce costurile informațiilor, de a reduce asimetria informațiilor și prin urmare de a crește lichiditatea, concurența și eficiența piețelor, alții cercetători[363,364] precum consideră că diferențele culturale, politice și de afaceri continuă să reprezinte bariere semnificative în calea progresului progresul către un sistem unic de raportare financiară la nivel global, deoarece un singur set

---

[359] Trabelsi, R., Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2016, 12. DOI: 10.17265/1548-6583/2016.01.001

[360] Duh, R.R., *Convergence with International Financial Reporting Standards: The Experience of Taiwan*. International Conference on Accounting Standards Taipei, Taiwan, October 4, 2006.

[361] Nobes, C.W., A judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2006, 10, 1 - 19. DOI:10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x.

[362] Ball, R.,. International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Regulation of Financial Institutions eJournal*, 2006, 36. DOI:10.1080/00014788.2006.9730040

[363] Armstrong, C., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J., Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. The Accounting Review, 2010, 85(1), 31-61.

[364] Soderstrom, N. S., & Sun, K. J., IFRS adoption and accounting quality: a review. *European Accounting Review*, 2007, 16(4), 675-702.

Scanned with OKEN Scanner

de standarde contabile nu poate reflecta diferenţele din practicile de afaceri naţionale care decurg din diferenţele instituţionale şi culturale. Percepţia utilizatorilor cu privire la calitatea IFRS este importantă pentru adoptarea acestui cadru de raportare. De exemplu, într-un sondaj realizat de McEnroe & Sullivan[365], investitorii individuali s-au declarat mulţumiţi de actualul model contabil american şi nu au dorit să treacă la adoptarea IFRS. În mod similar, practicienii au constatat că întreprinderile mici din SUA nu erau pregătite pentru IFRS şi nu vedeau beneficiile trecerii de la un cadru de raportare la IFRS.

Atunci când lucrurile auxiliare pe care le fac dezvoltatorii de afaceri sunt eliminate din companii, rămân patru subiecte diferite şi anume, captură: identificarea clienţilor noi, menţineţi: păstraţi clienţii actuali fericiţi, creşteţi: încurajaţi clienţii să mărească cheltuielile cu entitatea dumneavoastră şi reclamă: recâştigă foştii clienţi. Nu este o coincidenţă faptul că în toate apare cuvântul "client". Acest lucru indică faptul că elementele de bază au fost clarificate. Problema este că multitudinea de activităţi de creştere a liniei superioare a declaraţiei de venit a ascuns aceste obiective fundamentale. Pentru a creşte veniturile, organizaţiile folosesc acum vânzări directe, vânzări indirecte, măsurători, previziuni, tablouri de bord, cele mai bune practici, analize comparative, elaborarea de foi de calcul, analize, planificări, dezvoltarea de conţinut, comunicate de presă, formare, povestiri, schimbări de imagine, angajarea de specialişti în prezentarea în social media, etc.[366]

Firma de consultanţă în management Bain & Company a comparat declaraţiile fiscale a aproximativ 200 de companii americane din domeniul sănătăţii, tehnologiei şi serviciilor financiare, folosind date financiare din 2003 până în 2011." Mai mult de jumătate dintre aceste companii fie au crescut cheltuielile cu vânzările şi marketingul ca procent din venituri în această perioadă, fie nu au reuşit să demonstreze economiile de scară aşteptate în urma creşterii de scară." Profesioniştii în vânzări declară că clienţii lor au devenit brusc "mai exigenţi ca niciodată" şi explică de ce. Aceasta este o iluzie menită să inducă panică, să vândă un serviciu sau ambele. Clienţii nu au devenit mai pretenţioşi. Clienţii au cerinţe noi şi diferite. Bain &Company atribuie creşterea cotei de cost la patru noi tendinţe de cumpărare:[367]

- Nevoile clienţilor devin mai sofisticate, evidenţiate de creşterea mai rapidă a veniturilor în soluţiile verticale ale industriei faţă de sistemele generale ale entităţilor;
- Clienţii definesc valoarea ca fiind derivată din rezultate sau rezultate, mai degrabă decât prin simpla primire a preţului cel mai mic;
- Clienţii care devin mai experimentaţi în desfăşurarea unor procese de licitaţie disciplinate şi competitive;
- Clienţii devin mai atenţi cu privire la riscurile de a suporta costuri mari de schimbare.

Această tendinţă complică aproape toate activităţile dintre partenerii comerciali. Pentru cumpărători, procesele mai complexe şi mai colaborative reprezintă provocări similare pentru vânzători. Iar pentru ambele părţi, există costuri de tranzacţionare mai mari şi riscuri sporite: pentru furnizorii B2B, ciclurile de vânzare mai lungi şi rezultatele mai puţin previzibile reprezintă noua normalitate. Nu toată lumea este supărată. Astfel de probleme sunt carne roşie facturabilă pentru firmele de consultanţă strategică, care, în mod previzibil, promit "soluţii", susţinând noi modele de generare a veniturilor. Este uşor de crezut că adoptarea unui cadru de vânzări mai complex vă va salva de la un dezastru în materie de venituri. Cu toate acestea, fără a cunoaşte situaţia actuală a unei companii, este dificil de ştiut dacă acest lucru este adevărat. Indiferent de modelul sau cadrul de vânzări pe care o companie alege să îl adopte

---

[365] McEnroe, J. E., & Sullivan, M.Individual investors' attitudes toward the acceptance of International Financial Reporting Standards in the United States. Journal of International Accounting, *Auditing and Taxation*, 2011, 20, 20-31. DOI:10.1016/j.intaccaudtax.2010.12.002

[366] Donahoe, J., *Bain & Company*. Palgrave Macmillan Books, London, New York, 2002 (pp. 143-147). DOI:10.1057/9781403907189_16.

[367] Donahaoe, J. *op. cit.*, 2002.

Scanned with OKEN Scanner

sau să îl implementeze, se poate aştepta un set unic de riscuri.[368] Pentru atenuare, ar fi util de luat în considerare una sau mai multe dintre aceste strategii ale riscului de business:

1. Acceptarea riscului, deşi managementul vede adesea riscul ca pe o scăpare, orice strategie de afaceri implică acceptarea riscului. De exemplu, o companie care nu poate accepta riscul ca o anumită oportunitate de vânzare să eşueze nu este pregătită pentru piaţă.[369] Deci, pentru organizaţiile comerciale, posibilitatea de a pierde o afacere este un risc adecvat de acceptat. De acolo, întrebarea devine câtă capacitate are entitatea pentru oportunităţile eşuate. Exemple de acceptarea riscului:

- *„Ne aşteptăm ca [X%] dintre clienţii noştri potenţiali de producţie să nu aibă ca rezultat o vânzare."*
- *„Vom monitoriza tendinţele X, Y şi Z. Dar, deocamdată, nu le atenuăm riscurile."*
- *„Am bugetat [X%] din vânzările brute pentru alocaţia pentru creanţe neperformante."*

2. Reducerea riscurilor, cea mai frecventă abordare a riscului de venituri. La urma urmei, când vine vorba de risc, nu ar trebui să fie mai puţin mai bun? Cu toate acestea, unele entităţi îşi doresc riscurile pe care alte entităţi le aruncă de bunăvoie peste gard.[370] De fapt, entităţi întregi au fost construite pe această idee. Cine nu se poate gândi la un antreprenor sau doi care au creat o afacere oferind o soluţie eficientă pentru clientul dificil sau greu de servit. Exemple de reducere a riscurilor:

- *„Se fac mai agresive cerinţele privind scorul de clienţi potenţiali înainte de a oferi oportunităţi vânzărilor".*
- *„Se creşte multiplicatorul conductei de vânzări".*
- *„Se efectuează verificări ale antecedentelor tuturor noilor angajaţi".*

3. Eliminarea riscurilor. Unele riscuri pot fi atât de catastrofale – etica proastă, de exemplu – încât depăşesc capacitatea unei entităţi de a le suporta. Dar eliminarea unui risc este rară, pentru că înseamnă zdrobirea lui la probabilitate zero. Când obiectivul este eliminarea unui risc, de multe ori cel mai bun lucru care poate fi atins este să facă din acesta o posibilitate foarte, foarte scăzută. Exemple de eliminarea riscului:

- *„Nici o comandă nu va fi expediată fără compensarea plăţilor în avans."*
- *„În continuare, se întrerup toate vânzările pe canal şi se adoptă un model direct."*
- *„Sistemul CRM nu va avansa o oportunitate la etapa următoare până când nu se va cunoaşte [X.]"*

4. Distribuirea riscurilor are loc când unele riscuri sunt prea mari pentru a le suporta o singură entitate, dar pot deveni fezabile atunci când sunt împărtăşite între două sau mai multe entităţi. Acest lucru se întâmplă adesea în cazul acordurilor de co-dezvoltare între partenerii comerciali sau atunci când proiectele sunt subscrise de alţi investitori, partajarea riscului are loc şi la nivel operaţional.[371] Atunci când o entitate nu îşi poate permite un reprezentant de vânzări salariat într-un teritoriu, aranjamentul ar putea deveni posibil atunci când salariul de bază este redus şi procentele comisioanelor sunt crescute. Exemple de distribuirea riscurilor:

- *„Se concepe această nouă tehnologie energetică cu un consorţiu de parteneri comerciali care vor avea drepturi exclusive dacă e succes."*
- *„Contractul de reseller oferă teritorii protejate partenerilor exclusivi de canal."*

---

[368] Fischhoff, B. & Watson, S. & Hope, C., Defining Risk. *Policy Sciences.* 1984, 17, 123-139. DOI: 10.1007/BF00146924

[369] Asadi, Z., An investigation of risk management strategies in projects. *Marketing and Branding Research,* 2015, 2, 89-100. DOI 10.19237/MBR.2015.01.07

[370] Mamai, M., & Yinghua, S., Managing Risks through Mitigation Strategies: Evidence from Cameroonian Small and Medium Enterprises. *International Journal of Business and Management*, 2017, 12(1), 219-227. DOI: 10.5539/ijbm.v12n1p219

[371] Abdullah, A.K., Risk Transfer and Risk Sharing, *ICR Journal*, 2013, 4(2), 279-294. DOI:10.12816/0009744

Scanned with OKEN Scanner

• *„Furnizorii beneficiază de stimulente pentru venituri dacă ne atingem volumele țintă de vânzări."*

5. Transferul de riscuri este o strategie în creștere, deoarece entitățile au descoperit că o creștere rapidă este posibilă prin funcționarea cu puțini angajați și cu active fizice reduse.[372] Apar noi modele de afaceri în cazul în care riscurile au fost descărcate și mutate către diferite entități din lanțul valoric. Recent, unul – AirBnB – a devenit chiar profitabil. Exemple de transfer de riscuri:

• *„Externalizarea dezvoltarea software-ului către o entitate terță."*

• *„Cotele de vânzări cresc."*

• *„Toți reprezentanții de vânzări sunt independenți și lucrează cu un comision complet."*

6. Gruparea riscurilor, după cum sugerează și numele, gruparea riscurilor este utilizată pentru a combina o cantitate mare de riscuri similare într-un singur grup. Motivul pentru gruparea riscurilor este că vârfurile pozitive și negative ale variabilității tind să se compenseze reciproc, diminuând astfel impactul și scăzând costurile.[373] Gruparea riscurilor este adesea folosită în aplicațiile lanțului de aprovizionare în care depozitele centrale ar putea fi utilizate pentru a consolida stocurile de la instalațiile satelit, scăzând investiția în stocul de siguranță. Exemple de riscuri:

• *„Oferim reprezentanților un bonus de stimulare pentru echipă dacă teritoriul își atinge obiectivul de venit."*

• *„Strategia este să se ofere o soluție software orizontală."*

• *„Pentru a face cotă, fiecare reprezentant trebuie să mențină nu mai puțin de [X] oportunități calificate în orice moment."*

Totuși, dat fiind faptul că cercetarea este focusată mai mult pe specificul IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții", ne propunem în continuare să exemplificăm principalele riscuri de neconformitate în ceea ce privește recunoașterea, evaluarea și prezentarea veniturilor în situațiile financiare (a se vedea Exemplul nr. 4.1)

Exemplul nr. 4.1. *- Să presupunem că entitatea în care activăm este cu un profil de IT și Telecomunicații. Entitatea IT&TM este prezentă pe piața globală cu un istoric de peste 50 de ani, o reputație foarte bună, fiind clasată în top 20 entități din lume din industria respectivă. În linii agregate entitatea dispune de următoarele segmente de business:*

** Servicii gestionate- furnizează servicii gestionate de rețea și IT, proiectarea și optimizarea rețelei (NDO) și dezvoltarea și întreținerea aplicațiilor (ADM)*

** Servicii digitale- furnizează soluții constând în principal din software și servicii în domeniile sistemelor digitale de asistență pentru afaceri (BSS), sistemelor de suport operațional (OSS), posibilități de comunicare, nucleul Clout și infrastructura de Cloud.*

** Rețele- Soluțiile rețelelor acceptă toate tehnologiile de acces radio și oferă hardware, software și servicii conexe atât pentru acces radio, cât și pentru transport. Serviciile legate de produs includ proiectarea, reglarea, lansarea rețelei și asistența pentru clienți.*

** Afaceri emergente și altele- Afaceri emergente este zona pentru investiții bazate pe activitatea de bază a IT&TM și cercetare, dezvoltare (IoT, iConectiv, afaceri Media, Red Bee Media). Majoritatea veniturilor pe segmente sunt reprezentate de licențierea DPI.*

---

[372] Carbonara, N., Costantino, N., & Pellegrino, R., *Revenue Guarantees in PPPs: A Win–Win Option-Based Model*, Second International Conference on Public-Private Partnerships (pp. 574-582), 2017. DOI: 10.1061/9780784480267.045

[373] Hoogeveen, J., Tesliuc, E.& Vakis, R. & Dercon, S., A Guide to the Analysis of Risk Vulnerability and Vulnerable Groups, University of Oxford, 2004. Disponibil la adresa: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40407686/A_Guide_to_the_Analysis_of_Risk_Vulnerab20151126-28668-1j5gykm-libre.pdf?1448569079=&response-content

Scanned with OKEN Scanner

Cont. Exemplul nr. 4.1.

Să presupunem că entitatea în care activăm este cu un profil de IT și Telecomunicații. Entitatea IT&TM este prezentă pe piața globală cu un istoric de peste 50 de ani, o reputație foarte bună, fiind clasată în top 20 entități din lume din industria respectivă. În linii agregate entitatea dispune de următoarele segmente de business:

** Servicii gestionate- furnizează servicii gestionate de rețea și IT, proiectarea și optimizarea rețelei (NDO) și dezvoltarea și întreținerea aplicațiilor (ADM)*

** Servicii digitale- furnizează soluții constând în principal din software și servicii în domeniile sistemelor digitale de asistență pentru afaceri (BSS), sistemelor de suport operațional (OSS), posibilități de comunicare, nucleul Clout și infrastructura de Cloud.*

** Rețele- Soluțiile rețelelor acceptă toate tehnologiile de acces radio și oferă hardware, software și servicii conexe atât pentru acces radio, cât și pentru transport. Serviciile legate de produs includ proiectarea, reglarea, lansarea rețelei și asistența pentru clienți.*

** Afaceri emergente și altele- Afaceri emergente este zona pentru investiții bazate pe activitatea de bază a IT&TM și cercetare, dezvoltare (IoT, iConectiv, afaceri Media, Red Bee Media). Majoritatea veniturilor pe segmente sunt reprezentate de licențierea DPI.*

IT&TM operează pe mai multe tipuri de piețe cu diferite caracteristici, acestea influențând abordarea de recunoaștere a veniturilor, așa dar distingem următoarele tipuri de piețe:

- Piețe flexibile - entități juridice IT&TM sunt stabilite în țară, monedă stabilă disponibilă pe piață, rate scăzute ale dobânzii, opțiuni de finanțare flexibile, riscuri zero sau scăzute legate de tulburări sociale și de securitate, legi juridice și fiscale mai puțin stricte, comerț liber încurajat, posibilitatea repatrierii de numerar. există, rezultate favorabile, incertitudine scăzută, clientelă globală.

- Piețe fragmentate - în țară sunt stabilite persoane juridice din domeniul IT&TM. Devalorizarea monedei locale, lipsa unei monede stabile, dobânzi crescute și opțiuni de finanțare costisitoare, existența unor oportunități de afaceri, riscuri moderate spre ridicate legate de tulburări sociale și securitate, legislație și legi fiscale mai puțin stricte, comerț liber încurajat, repatriere posibilă a numerarului, rezultate favorabile, incertitudine moderată, Pot fi prezenți clienți globali.

- Piața directă - IT&TM nu este stabilită în țară ca entitate juridică; devalorizarea monedei locale, lipsa unei monede stabile; rate ale dobânzii în creștere și opțiuni de finanțare costisitoare; piață mică cu oportunități de creștere limitate; risc ridicat sau foarte ridicat legat de insecuritate și probleme de securitate; legi și legi fiscale stricte; comerț liber și repatriere a numerarului Restricții privind; rezultate favorabile; incertitudine ridicată; lipsa potențialului pentru clienți globali.

Procesul de cesionare poate fi împărțit în trei etape:

1. Calificarea oportunităților, adică identificarea și gestionarea tranzacțiilor și evenimentelor potențial generatoare de venituri;

2. Negocierea cu clientul, adică un proces de pre-vânzare în care se furnizează clientului un pachet de propuneri ca bază pentru un potențial contract. Această fază include, de asemenea, stabilirea strategică a prețurilor produselor și pregătirea listelor de prețuri pentru clienți;

3. Semnarea contractului. În cazul în care clientul este de acord cu propunerea clientului, se semnează contractul.

Pe baza exemplului de mai sus, este necesar să se prezinte cele mai importante riscuri pentru companiile IT&TM în ceea ce privește nerespectarea recunoașterii veniturilor, ținând cont de prevederile IFRS 15.

Cu siguranță nu există nicio limită în ceea ce privește cunoștințele despre activitatea desfășurată de entitățile IT&T în cadrul departamentelor de control intern și audit intern. Toate detaliile de mai sus sunt prezentate, pe de o parte, pentru a ilustra profilul entității și, pe de altă parte, pentru a sublinia faptul că orice identificare a riscurilor începe cu o bună cunoaștere a situației. Atunci când se identifică riscul de nerespectare a principiului recunoașterii, nu sunt neapărat necesare informații cantitative, dar riscurile pot fi identificate din cunoștințele legate de activitatea în ansamblu și chiar de ciclul veniturilor.[374] Ca un prim pas după ce a înțeles afacerea în ansamblu, unitatea de gestiune financiară ar trebui să se asigure că contractele deja

[374] Oprean, I., Lenghel, D. R., & Oprean, B. D., *Auditarea situațiilor financiare*. Risoprint, Cluj Napoca, România, 2015.

Scanned with OKEN Scanner

încheiate intră în faza de executare a obligațiilor lor de performanță și ar trebui să cuprindă următoarele faze:[375]

- Structurarea contractului în fluxul de lucru, adică identificarea diferitelor livrabile în contractul cu clienții și traducerea acestora în structuri de sistem pentru a asigura o contabilitate corectă a veniturilor;
- Evaluarea tratamentului contabil, adică efectuează o evaluare IFRS 15 (evaluare în 5 pași) pentru contractele din domeniul de aplicare;
- Configurarea tratamentului contabil, atunci când evaluarea de mai sus este finalizată, tratamentul contabil pentru obligațiile de performanță identificate este stabilit în fiecare flux de lucru în sistemul contabil (Formular de intrare);
- Executarea și acceptarea, odată ce angajamentul ferm al clientului a fost atins (comanda primită), bunurile și/sau serviciile promise vor fi livrate clientului (obligația de performanță) și veniturile vor fi recunoscute.

În funcție de modelul de afaceri descris pentru a îmbunătăți controlul intern și/sau funcțiile de audit intern, departamentele atenuează la un nivel acceptabil prin aplicarea unor proceduri care ar trebui implementate cel puțin la momentul raportării, de preferință trimestrial, pentru a avea timp suficient pentru a elimina în timp util eventualele deficiențe să formuleze riscurile care trebuie identificate în ceea ce privește recunoașterea veniturilor de către IT&TM, care sunt identificate și formulate după cum urmează: Risc 1: "Ven-1"- Veniturile sunt înregistrate la valoarea incorectă a tranzacției- Aserțiunea de acuratețe; Risc 2: "Ven-2"- Veniturile sunt recunoscute în perioada incorectă- Aserțiunea separării exercițiilor financiare.

Având în vedere că IFRS 15 se bazează pe un model în cinci etape, se știe că departamentele IT&T trebuie să aplice cadrul de raportare IFRS și trebuie să împartă și să atribuie riscurile de mai sus la fiecare etapă a modelului IFRS 15 pentru a stabili proceduri adecvate pentru a reduce riscul de audit intern la un nivel acceptabil (a se vedea Tabel nr. 4.1):

Tabel nr. 4.1. Evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15

Modelul de recunoaștere a veniturilor "5 pași" conform IFRS 15	**Riscuri identificate**
Pasul 1 „Identificarea contractului cu clientul"	„Ven-1.1"- Veniturile sunt înregistrate pentru un contract care nu îndeplinește criteriile de stabilire a unui contract cu un client[376] „Ven-1.2"- Valoarea și calendarul veniturilor sunt incorecte, deoarece două sau mai multe contracte nu îndeplinesc criteriile pentru a contabiliza o combinație de contracte[377]
Pasul 2 „Identificarea obligației de performanță în contract"	„Ven-2.1"- Bunurile sau serviciile promise nu sunt identificate în mod corespunzător ca obligații de executare[378] „Ven-2.2"- Un drept material există și nu a fost identificat ca o obligație de executare [379] „Ven-2.3"- Veniturile sunt înregistrate în mod necorespunzător, deoarece bunurile / serviciile sunt identificate în mod necorespunzător sau NU sunt identificate ca parte a unei serii de bunuri / servicii distincte.[380]
Pasul 3 „Determinarea	„Ven-3.1"- Veniturile nu sunt exacte, deoarece componenta de considerație

[375]IFRS Publication, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Crowe. Disponibil la adresa: https://www.crowe.com/vn/insights/ifrs-publication/faq/ifrs15 (Accesat: 21 Septembrie, 2022)
[376] IFRS Foundation, IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers, 2021, Part A, paragraf. 9, p. A760. Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf/ (Accesat: 21 Septembrie, 2022)
[377] Idem [486], IFRS 15, 2021, praragraf. 17.
[378] Idem [486], IFRS 15, praragraf. 22; 27a-b; 29a-c.
[379] Idem [486], IFRS 15, Part B, 2021, paragraf B40.
[380] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 23a-b.

Scanned with OKEN Scanner

Modelul de recunoaștere a veniturilor "5 pași" conform IFRS 15	Riscuri identificate
prețului de tranzacție"	variabilă a valorii tranzacției este incorectă.[381] „Ven-3.2"- Veniturile nu sunt exacte, deoarece contravaloarea plătibilă unei componente a clientului din suma tranzacției este incorectă. „Ven-3.3"- Veniturile nu sunt exacte, deoarece considerarea unei componente de finanțare semnificative pentru o componentă a clientului din suma tranzacției este incorectă.
Pasul 4 „Alocarea prețului de tranzacție obligației de performanță"	„Ven-4.1"- Alocarea sumei tranzacției, inclusiv orice contraprestație variabilă, către obligații de performanță multiple este inexactă[382] „Ven-4.2"- Determinarea prețului de vânzare independent este inexact.[383]
Pasul 5 „Recunoașterea și evaluarea veniturilor"	„Ven-5.1"- Veniturile nu sunt exacte, deoarece transferul controlului (adică atunci când clientul obține controlul asupra activului) a fost evaluat inexact pentru fiecare obligație de performanță[384] „Ven-5.2"- Veniturile înregistrate nu reprezintă tranzacții reale care au avut loc. „Ven-5.3"- Veniturile înregistrate în perioada respectivă sunt incorecte, deoarece măsura progresului către satisfacerea obligației de executare este incorectă.

Sursa: Elaborat de autor în baza studiului de caz asupra IFRS 15

Pe lângă riscurile specifice menționate mai sus, în practică există riscuri politice, sociale, care au impact major asupra buisness-ului entității. Unul dintre aceste riscuri care a fost simțit de mediul de afaceri a fost pandemia Covid-19. Pentru ca o entitate economică să aibă o rezistență sustenabilă, pe lângă resurse, aceasta mai are nevoie și de o stabilitate de durată, care de multe ori poate fi dependentă de factori externi și necontrolabili de managementul entității.[385] Unul din acești factori este "criza", acest fenomen poate să-și facă aparența sub diferite forme, în diferite circumstanțe. În contextul acestui articol autorul va menționa anume criza de tip financiar, sau cea social-economică cu un impact asupra sustenabilității entităților economice.

Cel mai dramatic este că mediul de afaceri este unul de incertitudine absolută. Acest lucru se datorează faptului că nimeni nu știe când se va încheia criza provocată de Covid-19 și care vor fi consecințele reale. Unii actori economici cu zeci de ani de activitate și experiență au trecut deja prin situații de criză și sunt statistic mai puțin vulnerabili în situația actuală, dar trebuie să fie mai atenți la activitățile lor, deoarece fiecare criză are caracteristicile sale specifice, iar măsurile aplicate în trecut nu sunt neapărat eficiente astăzi. IFRS15, aduce soluții noi la standardul anterior privind veniturile, care era inconsecvent, oferea orientări limitate și conținea multe puncte slabe. Reformele privind raportarea financiară a veniturilor pentru companii pot fi prezentate după cum urmează. Cuvântul criză provine din cuvântul grecesc κρίσις, care înseamnă "decizie" sau "punct de cotitură". Termenul a fost introdus în domeniul sănătății mintale prin descrierea de către Eric Lindemann a reacțiilor de doliu la pierderile suferite în urma unui incendiu într-un club de noapte și, mai târziu, de Gerald Kaplan și echipa sa de la Universitatea Harvard, care au studiat reacțiile familiilor de imigranți evrei din Israel imediat după cel de-al Doilea Război Mondial Prezentat.[386] Readaptarea după reacția de doliu

[381] Idem [486], IFRS 15, paragraf 47.
[382] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 76; 81.
[383] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 76; 78,79.
[384] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 31.
[385] Jieri, N., *Impactul COVID'19 asupra veniturilor entității și tratamentul contabil conform SIRF 15*. În: Conferința internațională științifică de contabilitate, Ediția a 9-a, 2020. Chișinău, Moldova, 2-3 aprilie 2020. Disponibil la adresa: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/147166
[386] Huffine, C., Heroes in Community Psychiatry: Professor Gerald Caplan. *Community Mental Health Journal*. 2004, 40, 193-7. DOI: 10.1023/B:COMH.0000026993.28348.2f

Scanned with OKEN Scanner

duce la formarea de noi relații cu cei din jur, punând astfel bazele teoretice ale activității sale privind crizele și rezolvarea acestora. Având în vedere cele de mai sus, este important de reținut că criza nu este neapărat un fenomen cu consecințe negative și că, fiind o schimbare bruscă de circumstanțe, criza aduce și beneficii din care se pot învăța multe, inclusiv pentru afaceri.

La sfârșitul anului 2019, virusul Covid-19, originar din China, s-a răspândit în întreaga lume. Virusul provoacă probleme respiratorii la oameni și este foarte transmisibil de la om la om. Criza generată de pandemia Covid-19 a provocat instabilitate socială și economică în multe țări și în întreaga comunitate internațională.[387] Cea mai bună soluție pentru a combate răspândirea pandemiei s-a dovedit a fi izolarea oamenilor în casele lor, deoarece nu a putut fi identificat niciun vaccin. Activitățile economice au trebuit să fie suspendate pe termen nelimitat pentru a proteja cea mai valoroasă resursă - resursele umane. Comportamentul actorilor economici variază de la o țară la alta și în funcție de industria din care fac parte, dar este cert că majoritatea actorilor economici au suferit, suferă și vor continua să sufere.[388] Trebuie puse în aplicare măsuri de protecție și de remediere pentru a se asigura că impactul viitor este cât mai redus posibil și că, în general, este posibil să se depășească situația de criză provocată de Covid-19.

Tulburările de natură economică în cadrul entităților pot fi legate de:[389]

- imposibilitatea de recuperare a creanțelor de la debitori;
- diminuarea volumului de vânzări;
- reducerea prețurilor ca și rezultat al diminuării cererii de produse/servicii;
- reducerea capacității de stingere a datoriilor în termeni prestabiliți;
- întârzierea aprovizionărilor cu materie primă, astfel stoparea producției;
- trimiterea personalului în șomaj tehnic, ca și rezultat al stopării producției, și premisă pentru pierderea angajaților calificați;
- revizuirea bugetelor, care vor determina o scădere a activității în general;
- stabilirea noilor target-uri pentru indicatorii de performanță, având în vedere o situație de perturbare economică.

Cel mai dramatic este că mediul de afaceri trăiește într-o incertitudine absolută. Acest lucru se datorează faptului că nimeni nu știe când se va încheia criza provocată de Covid-19 și care vor fi consecințele reale.[390] Unele entități economice cu zeci de ani de activitate și experiență au trecut deja prin situații de criză și, din punct de vedere statistic, sunt mai puțin vulnerabile în situația actuală, dar fiecare criză are caracteristicile sale specifice, iar măsurile aplicate în trecut pot să nu fie eficiente în prezent, ceea ce înseamnă că o atenție sporită la activitatea ar trebui să fie acordată. IFRS 15, aduce o nouă soluție la standardul anterior privind veniturile, care nu era coerent, oferea orientări limitate și conținea multe puncte slabe. Reformele în ceea ce privește raportarea financiară privind veniturile pentru companii pot fi prezentate după cum urmează (a se vedea Figura nr. 4.1):

---

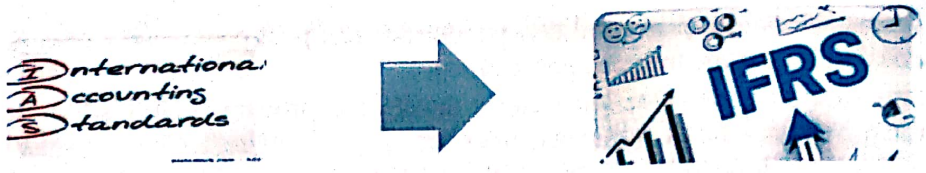
[387] Naseer, S., Khalid, S., Parveen, S., Abbass, K., Song, H., & Achim, M. V., COVID-19 outbreak: Impact on global economy. *Frontiers in public health*, 2023, 10, 1009393.

[388] Usurelu, V. I., & Dutescu, A., *The impact of COVID 19 crisis on revenue recognition for telecommunications sector*. In Proceedings of the International Conference on Business Excellence, 2021 (Vol. 15, No. 1, pp. 793-810).

[389] Jieri, N., *op. cit.*, 2020, p. 144.

[390] Shang, Y., Li, H., & Zhang, R., Effects of pandemic outbreak on economies: evidence from business history context. *Frontiers in public health*, 2021, 9, 146.

Scanned with OKEN Scanner



Veniturile
- IAS 11, IAS 18, IFRIC 15, IAS 18
- IFRIC 13, IFRIC 18, IAS 18

Venituri din contracte cu clienții
- IFRS 15
- IAS 39, IFRS 9

Figura nr. 4.1. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității
Sursa: Adaptare după IFRS 15[391]

IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții" a fost propus de către responsabilii cu standardizarea raportării financiare internaționale, ca și răspuns a solicitărilor entităților economice. Cum a mai fost menționat, fiind obligatorie implementarea acestui standard începând cu 01 ianuarie 2018, am asistat la diferite opinii pe forumuri internaționale, inclusiv analize pe categorii de entități economice. Realitatea a arătat că entitățile care au avut un impact major asupra metodologiei de recunoaștere a veniturilor au fost din sectoarele (a se vedea Tabel nr. 4.2):

Tabel nr. 4.2. Matricea de recunoaștere a veniturilor în raport cu modelul „5-step"

Domenii de activitate	Matrice*				
Industria aerospațială și a apărării	1	2	3	-	-
Industria managementului de active	-	-	3	-	-
Industria construcțiilor	-	-	3	-	5
Industria licențiatorilor (media, cercetări despre viață, francizele)	1	2	3	-	5
Proprietatea imobiliară	1	2	-	-	5
Industria software	-	2	3	4	5
Industria telecomunicațiilor	-	2	4	-	-

Sursa: KPMG, IFRS 15, 2017[392]

** 1. Identificarea contractului cu clienții;*
2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
3. Determinarea prețului de tranzacție
4. Alocarea prețului de tranzacție obligațiunilor de performanță;
5. Recunoașterea venitului când obligațiunile de performanță sunt satisfăcute.

Dacă analizăm industriile care au fost afectate în mod semnificativ de introducerea IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții, se poate concluziona că aceste industrii sunt domenii ale afacerilor moderne și reprezintă fundamentul nu numai al economiilor țărilor respective, ci și al economiei mondiale. Trebuie remarcat faptul că industriile de mai sus au optat în cea mai mare parte pentru contracte pe termen lung cu clienții, deoarece este și pare să fie cazul că contractele cu clienții trebuie să fie identificabile.[393] În această ordine de idei, fiecare entitate trebuie să-și revadă lista de contracte cu clienții pentru a evalua dacă speţele

[391] Idem [486], IFRS 15, 2021.
[392] KPMG, IFRS 15 Revenue – Are you good to go?, 2017. Disponibil la adresa: https://kpmg.com/bs/en/home/insights/2017/03/ifrs15-revenue-are-you-good-to-go.html (Accesat: 11 Mai, 2021)
[393] BDO, COVID-19 impacts on the accounting for financial instruments under IFRS 9 and contract assets under IFRS 15, 2020. https://www.bdo.nz/en-nz/accounting-alert-may-2020/covid-19-impacts-on-the-accounting-for-ifrs-9-ifrs-15 (Accesat: 11 Mai, 2021)

Scanned with OKEN Scanner

anterioare mai sunt valabile şi în condiţiile pandemiei, sau post pandemie. Această revizuire este indispensabilă, şi anume trebuie specificat dacă:[394]

- clienţii mai au şi/sau vor avea capacitatea de a procura bunuri şi/sau servicii în cantităţile specificate în contractul anterior;
- clienţii vor avea posibilitatea de a plăti acelaşi preţ pentru bunurile şi/sau serviciile agreate în contractul iniţial, sau o reducere va fi necesară;
- clienţii vor avea capacitatea de plată la scadenţă, conform termenilor agreaţi anterior, sau va fi nevoie de o prelungire a datelor de plată;
- clienţii au capacitatea de efectuarea plăţilor în avans, aşa cum s-a agreat de părţi în contractul iniţial;
- clienţii vor fi capabili să facă faţă crizei provocate de pandemie şi vor avea o activitate continuă.

Aspectele menţionate mai sus pot avea impact nu doar din punct de vedere al bugetării veniturilor, al naturii juridice, dar neapărat şi în situaţiile financiare ale entităţii economice la data raportării.[395] În cazul în care modificarea naturii contractului este semnificativă, entitatea economică trebuie să ajusteze partea de activ sau de pasiv recunoscută în bilanţ la data raportării. Aceasta pentru simplul motiv că, în conformitate cu standardul anterior, contractele cu clienţii nu trebuiau să fie recunoscute în bilanţ, însă, odată cu introducerea IFRS 15, această cerinţă a devenit necesară şi, în contextul actual, conducerea entităţii economice trebuie să prezinte situaţia reală a contractelor cu clienţii în bilanţ, efectuând ajustările necesare. ajustări trebuie să fie făcute.

În concluzie, respectarea standardelor reprezintă prisma de bază prin care se asigură trasabilitatea, transparenţa şi fiabilitatea situaţiilor financiare ale întreprinderilor economice. Întotdeauna vor exista decalaje şi obstacole între activităţile practice ale întreprinderilor şi prezentarea activelor şi pasivelor în situaţiile financiare, ceea ce va ridica cu siguranţă întrebări de genul "este acesta un eveniment economic şi cum ar trebui înregistrat?", iar răspunsurile la aceste întrebări vor depinde de dobândirea cunoştinţelor de bază, de dezvoltarea şi îndrumarea continuă şi, în cele din urmă, de practica aduse de experienţă. Crizele sociale, medicale şi biologice s-au dovedit a avea, de asemenea, consecinţe economice, iar impactul acestor evenimente economice ridică în mod inevitabil întrebările menţionate mai sus. În ceea ce priveşte aplicarea IFRS 15, provocarea de bază a constat în punerea în aplicare a acestuia, dar sunt prevăzute unele prezentări suplimentare pentru a asigura o prezentare fidelă şi corectă a activelor întreprinderilor economice, chiar şi într-o economie slabă.[396] Este important faptul că, indiferent de provocările din mediul de afaceri, conducerea agenţilor economici trebuie să ia măsurile potrivite la momentul potrivit şi trebuie să aibă capacitatea de a înţelege că o criză nu înseamnă neapărat recesiune sau insolvenţă.

---

[394] Deloitte, Coronavirus: Effect of the Epidemic on Contractual Obligations. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/rs/en/pages/risk/articles/coronavirus-effect-of-the-epidemic-on-contractual-obligations.html (Accesat: 12 Decembrie, 2021)

[395] Deloitte, IFRS reporting Managing the impact of COVID-19 on your financial statements, 2020. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/audit/CY_%20Audit_COVID19&IFRS%20flyer_Noexp.pdf (Accesat: 12 Decembrie, 2021)

[396] Tokar, M., & Kumar, S. Applying IFRS Standards in 2020—impact of COVID-19. In VI. Internacional Symposium on Accounting and Finance ISAF, 2020, October, (Vol. 2021, p. 95).Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2020/inbrief-covid19-oct2020.pdf (Accesat: 12 Decembrie, 2021)

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Identificarea şi alocarea procedurilor privind diminuarea riscurilor identificate

În baza riscurilor identificate şi prezentate în Tabel nr. 4.1 aferent subcapitolul 4.1, departamentul financiar trebuie să formuleze un set de proceduri şi să le execute, astfel încât riscurile să fie diminuate până la un nivel acceptabil. În acest context, sugerăm următoarele proceduri pentru entitatea IT&TM:

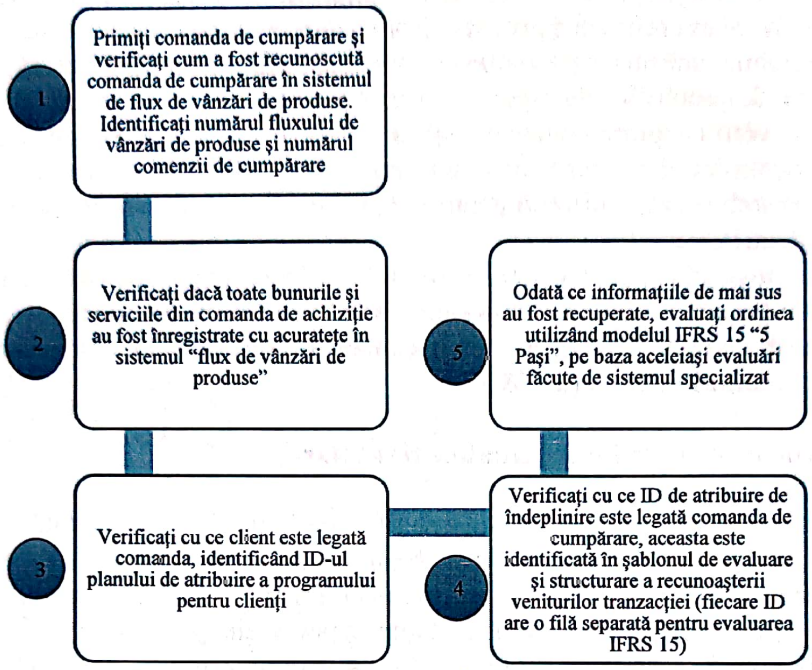


Figura nr. 4.2. Set de proceduri în vederea diminuării riscurilor
Sursa: Elaborare proprie

Pornind de la procedura nr. 5 legată de modelul "5 Paşi" al IFRS 15, definim următoarele proceduri de efectuat:

Pasul 1 „Identificarea contractului cu clientul"- Verificarea unui singur set (sau a unei combinaţii de documente contractuale aprobate) în scris sau prin intermediul unui proces de documentare aprobat de IT&MT pentru a se asigura că există un angajament ferm şi, în consecinţă, că toate părţile se angajează să îşi îndeplinească obligaţiile. Că toate criteriile declarate sunt îndeplinite pentru ca comanda să fie înregistrată. Documentaţia contractului va lua forma: [397]

- Contractul include termeni;
- Contractul cadru include termenii contractelor împreună cu comanda de cumpărare primită (recursul efectiv se face prin comanda de cumpărare);
- Actul adiţional de modificare încheiat în perioada contractuală care include modificările convenite (domeniul de aplicare, preţurile şi rezilierea) la (a) sau (b).

Pasul 2 „Identificarea obligaţiei de performanţă în contract"- Asiguraţi-vă că sunt selectate fluxurile de guvernanţă adecvate pentru tipul de soluţie. Tipul de bunuri şi/sau servicii promise poate fi o soluţie standard sau o soluţie combinată. Bunurile şi serviciile unei soluţii standard sunt întotdeauna considerate obligaţii de performanţă separate, deoarece sunt

[397] Jieri, N., Risk Assessment And Relevant Procedures In Order To Mitigate The Risks For The Revenue Recognized In Line With IFRS 15. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2021, 17(27), 41-47.

Scanned with OKEN Scanner

distincte una de cealaltă, în timp ce o soluție combinată este întotdeauna clasificată ca o obligație de performanță.

Pasul 3 „Determinarea prețului de tranzacție"- Determinați prețul de tranzacție al comenzii verificând dacă comanda se referă la o tranzacție cu preț fix sau la o tranzacție cu preț variabil, dar, în plus, verificați: dacă tranzacția conține clauze de penalizare sau compensații pentru client în temeiul unor clauze contractuale de penalizare; dacă există un element de finanțare important; și dacă există o contraprestație plătibilă clientului.

Pasul 4 „Alocarea prețului de tranzacție obligației de performanță"- Determinarea prețului de tranzacție al unei comenzi prin verificarea dacă comanda este legată de o tranzacție cu preț fix sau variabil: dacă nu există niciun stimulent asociat comenzii, sistemul se va potrivi cu prețul din lista de prețuri a clientului și, prin urmare, lista de prețuri a clientului va fi utilizată pentru a verifica prețul bunurilor și/sau servicii, sistemul este utilizat pentru a identifica prețul bunurilor și/sau serviciilor promise în comandă. Prin urmare, lista de prețuri nete a clientului ar trebui să fie utilizată pentru a confirma prețul specific al fiecărei obligații de performanță identificate.

Pasul 5 „Recunoașterea și evaluarea veniturilor"- Determinați dacă există o autorizație a clientului pentru bunurile și/sau serviciile furnizate în raport cu conformitatea promisă în contract. Identificați calendarul obligației de executare și comparați-l cu calendarul contabil de recunoaștere a veniturilor entității IT&MT.

4.3. Raportarea veniturilor în situațiile financiare

De-a lungul timpului, au existat schimbări semnificative în plus față de cerințele standardului privind recunoașterea și evaluarea veniturilor, în ceea ce privește aspectele legate de prezentarea veniturilor în situațiile financiare, prin urmare, obiectivul principal al acestei secțiuni este de a evidenția cele mai importante aspecte ale prezentării informațiilor în situațiile financiare și de a oferi exemple care să sprijine prezentarea informațiilor privind veniturile în situațiile financiare. [398]În acest sens, este oportună o corelare a aspectelor cantitative și calitative fiind conturate de necesitatea prezentării detaliate a informațiilor privind veniturile pentru a maximiza utilitatea situațiilor financiare, dar include și criterii de diferențiere care apar ca o relație între natura economică a veniturilor și valoarea lor realizată. Obiectivul cerințelor de dezvăluire este ca o entitate să prezinte informații suficiente cu scopul de a permite utilizatorilor situațiilor financiare să perceapă valoarea, natura, calendarul și incertitudinea veniturilor și a fluxurilor de numerar rezultate din contractele cu clienții.[399,400] Pe de altă parte se dorește furnizarea unor proceduri interne prin intermediul cărora entitatea în mod individual și-ar putea diminua riscul de eroare în ceea ce privește recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15. Punerea în aplicare a IFRS 15 poate influența modul în care utilizatorii situațiilor financiare înțeleg tranzacțiile cu venituri. IASB prevede că informațiile prezentate în situațiile financiare ar trebui să fie analizate "din perspectiva entității raportoare ca întreg, mai degrabă decât din perspectiva unui anumit grup.[401]

---

[398] Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*, 2023, 63, 953-973.

[399] Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2020, 18(4), 707-728. DOI:10.1108/JFRA-10-2019-0137

[400] Deloitte, IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers, 2018. IasPlus. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15 (Accesat: 5 Mai, 2020)

[401] International Accounting Standards Board (IASB), Revenue from contracts with customers: Basis for conclusions (IFRS 15). IFRS Foundation, 2018, alin. 3.8.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

4.3.1. Dezagregarea veniturilor ca metodă de raportare a acestora

O entitate prezintă separat de alte surse de venituri veniturile recunoscute din contractele cu clienții, adică veniturile care intră în domeniul de aplicare al standardului, precum și orice pierderi din deprecierea creanțelor sau a activelor contractuale care rezultă din contractele cu clienții. În cazul în care o entitate alege avantajul practic de a nu ajusta prețul de tranzacție pentru elemente de finanțare semnificative sau avantajul practic de a nu recunoaște costurile suportate pentru obținerea unui contract, aceasta trebuie să prezinte acest fapt. Având în vedere cerințele standardului de prezentare a informațiilor, se pare că o entitate nu este obligată să prezinte veniturile din contractele cu clienții ca o componentă separată a contului de profit și pierdere, dar le poate prezenta în mod agregat cu alte tipuri de venituri.[402] Cu toate acestea, nu credem că o entitate ar trebui să includă sume care nu intră în sfera de aplicare a standardului privind veniturile prin prezentarea veniturilor din contractele cu clienții separat în note sau în contul de profit și pierdere. Standardul include cerințe de prezentare a informațiilor cu privire la defalcarea veniturilor, soldurile contractelor, obligațiile de execuție, aprecierile semnificative și activele recunoscute în legătură cu achiziționarea sau executarea contractelor, care se reflectă și în Figura nr. 4.3 de mai jos:

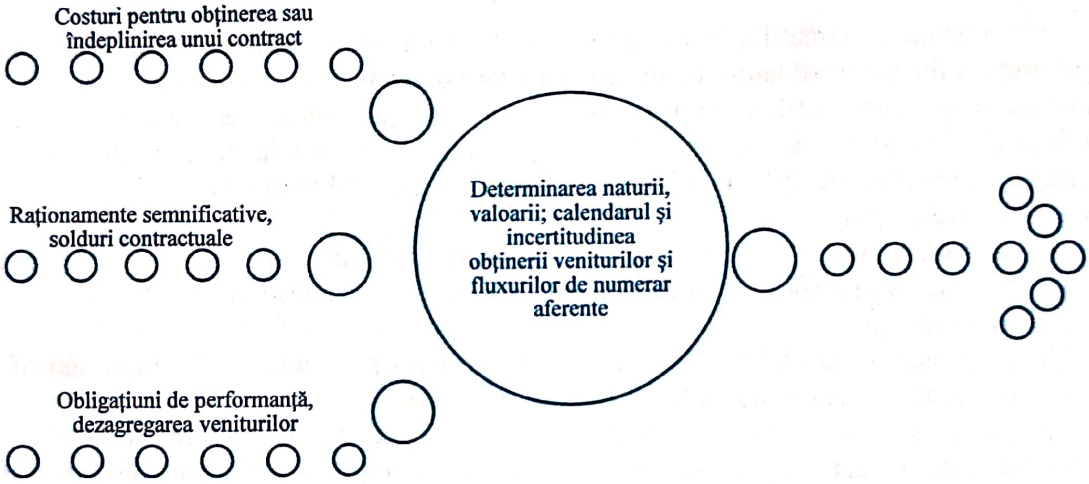


Figura nr. 4.3. Elemente de bază în raportarea veniturilor
Sursa: Adaptare după Jieri et al., 2022[403]

De exemplu, băncile acționează în calitate de comitent în aceste tranzacții, dar, în scopul raportării pe segmente, ele raportează adesea informații detaliate despre veniturile din taxe și comisioane pe o bază netă. Veniturile provenite din contracte cu clienții sunt fluxuri brute. Prin urmare, entitățile nu pot utiliza sume nete pentru a îndeplini cerințele de prezentare a veniturilor prevăzute de standard. Atunci când recunosc veniturile în situațiile financiare, entitățile economice trebuie să aplice o serie de criterii în funcție de activitățile pe care le întreprind, după cum se arată în Figura nr. 4.4:

---

[402]Mattei, G., & Paoloni, N., Understanding the potential impact of IFRS 15 on the telecommunication listed companies, by the disclosures' study. *International Journal of Business and Management*, 2019, 14(1), 169-17910.5539/ijbm.v14n1p169

[403] Jieri, N., Grosu, V., & Mihaila, S., Revenue disclosures in financial statements in accordance with IFRS 15 „revenue from contracts with customers". *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2022, 21(2 (34)), 165-171.)

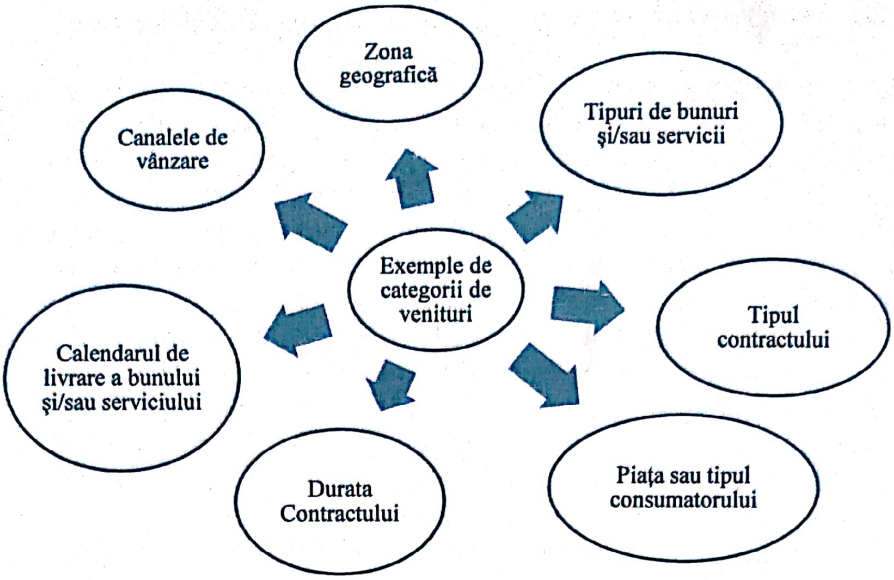


Figura nr.4.4. Criterii privind prezentarea veniturilor în situaţiile financiare
Sursa: Adaptare după Mattei G., 2019[404]

Trebuie remarcat faptul că nu există o structură clară pentru prezentarea informaţiilor privind profiturile în situaţiile financiare, care variază în funcţie de profilul de afaceri al unei entităţi şi de nevoile utilizatorilor de informaţii. Entităţile trebuie, de asemenea, să prezinte relaţia dintre unităţile de venituri şi informaţiile despre segmentele entităţii. La determinarea acestor segmente, entităţile trebuie să ia în considerare modul în care veniturile sunt defalcate în următoarele segmente:

a. dezvăluiri prezentate în afara setului de situaţii financiare: spre exemplu comunicate ce privesc veniturile, rapoarte periodice (anuale, semestriale) sau la solicitarea investitorilor;
b. informaţii revizuite de către factorul de decizie- şef operaţional pentru valorificarea performanţei financiare a fragmentelor operaţionale; şi
c. alte informaţii identice cu (a) şi (b) care sunt utilizate de entitate sau de utilizatorii situaţiilor financiare ale acesteia pentru a estima progresul de performanţă sau pentru a lua decizii de alocare a resurselor.[405]

În continuare, vom exemplifica modalitatea dezagregării veniturilor în funcţie de profilul entităţii economice (a se vedea exemplul nr. 4.3).

Exemplul nr. 4.3. *- Situaţiile financiare ale ALFA SA includ segmentele bunuri de consum, transport şi energie. în pregătirea prezentărilor pentru investitori, ALFA SA dezagregă veniturile în funcţie de principalele pieţe geografice, principalele linii de produse şi momentul recunoaşterii veniturilor, adică bunuri transferate la un moment dat şi servicii transferate în timp. Serviciile sunt dezagregate şi veniturile sunt dezagregate.*

Pe baza analizei, ALFA a concluzionat că categoriile utilizate în prezentarea pentru investitori pot fi utilizate pentru cerinţele de prezentare a informaţiilor.

[404] Mattei, G., & Paoloni, N., *op. cit.*, 2019.
[405] Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M., Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 2021, 1–23. doi:10.1080/10291954.2020.185588

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr. 4.3 oferă prezentări de informații în funcție de principalele piețe geografice, principalele linii de produse și momentul recunoașterii veniturilor. De asemenea, este furnizat un tablou de reconciliere care arată modul în care veniturile dezagregate se raportează la segmentele de produse de consum, transport și energie.

Tabel nr. 4.3. Dezvăluirea veniturilor în situațiile financiare ale entității ALFA SA

mil EUR

Segmente	Produse de consum	Transport	Energie	TOTAL
Piețe primare				
EUROPA	570	2,100	3,400	**6,070**
ASIA	320	450	370	**1,140**
America de Nord	290	310	-	**600**
TOTAL	**1,180**	**2,860**	**3,770**	**7,810**
Principalele tipuri de bunuri/servicii				
Papetărie	380			**380**
Electrocasnice	550			**550**
Îmbrăcăminte	250			**250**
Motociclete		730		**730**
Autoturisme		2,130		**2,130**
Panele solare			1,230	**1,230**
Centrale electrice			2,540	**2,540**
TOTAL	**1,180**	**2,860**	**3,770**	**7,810**
Calendarul de recunoaștere a veniturilor				
Bunuri livrate la un moment dat	1,180	2,860	1,100	**5,140**
Servicii livrate pe o perioadă			2,670	**2,670**
TOTAL	**1,180**	**2,860**	**3,770**	**7,810**

Sursa: Elaborare proprie pe baza informatiilor furnizate de IFRS Anual Reporting, 2019[406]

Standardul oferă câteva exemple de clasificări dezagregate, dar nu specifică numărul minim de clasificări. Numărul de categorii necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor depinde de natura activității și a contractelor entității.

Nivelul de prezentare a informațiilor din prezentul standard nu se limitează la informațiile utilizate de către principalul factor de decizie operațională pentru a evalua performanța entității și pentru a aloca resursele de management. Entitățile iau în considerare aceste informații atunci când pregătesc informațiile privind rezultatele segmentate, dar ele iau în considerare și alte informații similare utilizate pentru a evalua performanța și a trage concluzii privind alocarea resurselor. Prin urmare, este posibil ca unele entități să nu atingă obiectivul prevăzut de IFRS 15 de dezagregare a veniturilor prin furnizarea de informații pe segmente și să recurgă la utilizarea mai multor categorii de venituri.[407] Alte entități pot utiliza propriile categorii pentru a-și atinge obiectivele. Acest lucru se datorează faptului că obiectivul de a furniza informații sectoriale în conformitate cu standardul de raportare sectorială este diferit de obiectivul de a prezenta o defalcare în conformitate cu standardul privind veniturile și, spre deosebire de standardul de raportare sectorială, nu există criterii de

[406] IFRS Anual Reporting, IFRS 15 Revenue aggregation and disaggregation at best, 4 Decembrie, 2019. Disponibil la adresa: https://annualreporting.info/ifrs-15-revenue-aggregation-and-disaggregation/ (Accesat: 11 Iunie, 2022)

[407] Jieri, N., et al., *op. cit.*, 2022.

Scanned with OKEN Scanner

agregare în conformitate cu standardul privind veniturile. De exemplu, principalul factor de decizie operațională al unei entități analizează în mod regulat un singur raport care combină informațiile financiare privind operațiuni distincte din punct de vedere economic. Cu toate acestea, în cazul în care conducerea segmentului ia decizii privind performanța și alocarea resurselor în cadrul segmentelor pe baza informațiilor dezagregate, acele operațiuni economice diferite pot conține venituri care îndeplinesc cerințele de prezentare dezagregată a informațiilor din standard.[408] Cu toate acestea, o entitate nu este obligată să prezinte informații separate privind veniturile în cazul în care informațiile furnizate în scopul raportării pe segmente îndeplinesc cerințele de clasificare a veniturilor, iar aceste informații se bazează pe cerințele de recunoaștere și evaluare din standard.

4.3.2. Obligativitatea prezentării modificărilor clauzelor contractuale și erorile comune în prezentarea veniturilor conform IFRS 15

O entitate este obligată să dezvăluie următoarele:

- soldurile de inițiale și finale a activelor contractelor, datoriilor contractuale și creanțelor din contractele cu clienții (dacă acestea nu sunt dezvăluite altfel);
- valoarea veniturilor înregistrate în perioada curentă care a fost inclusă în soldul de deschidere al datoriilor contractuale lui de deschidere;
- valoarea veniturilor recunoscute în perioada curentă din obligații de performanță realizate (sau parțial executate) în perioadele anterioare: de ex. modificări ale prețului tranzacției;
- o explicație a modului în care contractele entității și condițiile de plată tipice îi vor afecta soldurile activelor și pasivelor contractuale; și
- o explicație a modificărilor semnificative ale soldurilor activelor și pasivelor contractuale, care ar trebui să includă atât informații calitative, cât și cantitative, cum ar fi:
    - modificări care decurg din combinări de entități;
    - ajustări cumulative de recuperare a veniturilor (și a soldului contractual corespunzător) care ar genera o schimbare în abordarea de estimare a progresului de execuție a obligațiilor de performanță;
    - deprecierea unui activ contractual; sau
    - o revizuire a intervalului de timp pentru ca un drept la contraprestație să devină necondiționat (reclasificat la o creanță) sau pentru a fi îndeplinită o obligație de executare (recunoașterea veniturilor rezultate dintr-o datorie contractuală).[409]

Necesitatea prezentării de informații în situațiile financiare derivă din utilitatea acestora pentru utilizatorii de informații. În cazul în care veniturile unei entități sunt recunoscute și prezentate în conformitate cu IFRS 15, aplicabilitatea acestuia derivă din conceptul de "contract".[410] În ceea ce privește informațiile privind termenii și condițiile contractuale, în continuare vor fi oferite anumite exemple referitoare la necesitatea de a prezenta informații referitoare la modificările prețurilor tranzacțiilor. Pentru a prezenta valoarea veniturilor recunoscute în perioada curentă în legătură cu obligațiile de performanță care au fost îndeplinite (sau parțial îndeplinite) în perioada precedentă și ajustările cumulate de recuperare a veniturilor care afectează activul contractual sau pasivul contractual corespunzător, o

[408] Di Carlo, Ferdinando & Lucchese, Manuela. The Impact of IFRS 8 on Segment Disclosure Practice: Panel Evidence from Italy. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2016, 6(1), 96-126. DOI: 10.5296/ijafr.v6i1.9239

[409] Idem [497], Deloitte, IFRS 15, Iasplus.com. 2018.

[410] Jieri, N., Grosu, V., & Mihaila, S., Revenue Disclosures In Financial Statements In Accordance With Ifrs 15 „Revenue From Contracts With Customers". *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2022, 21(2 (34)), 165-171.

Scanned with OKEN Scanner

entitate poate fi nevoită să urmărească separat efectele modificărilor prețurilor de tranzacție (se vedea exemplul nr. 4.3.2).

Exemplul nr. 4.3.2. *- De exemplu, să presupunem că aceeași societate ALFA SA încheie un contract care conține o singură obligație de performanță care trebuie executată pe o perioadă lungă de timp. Prețul contractului include o contraprestație fixă de 3 000 u.m. plus o contraprestație variabilă maximă de 1 000 u.m., bazată pe obiective de producție La sfârșitul anului 1, contractul este finalizat în proporție de 40%, iar ALFA SA estimează că valoarea totală a contraprestației variabile este de 400 La sfârșitul anului 2, contractul este finalizat în proporție de 95%, iar ALFA SA estimează că valoarea totală a contraprestației variabile este de estimată la 1.100 u.m. .*

1. După primul an de activitate entitatea ALFA SA recunoaște (40 % din contract complet):

** Valoarea estimată a contractului>>>*

- Partea fixă- 3.000 contraprestații

- Partea variabilă- 1.000 contraprestații

TOTAL- 4.000 contraprestații

** Venituri recunoscute după primul an>>>*

- Partea fixă- 1.350 contraprestații (3.000 x 40%)

** Venituri recunoscute după primul an>>>*

- Partea fixă- 1.350 contraprestații (3.000 x 40%)

- Partea variabilă- 400 contraprestații (1.000 x 40%)

TOTAL- 1.750 contraprestații

2. După anul doi de activitate entitatea ALFA SA recunoaște (95 % din contract complet):

** Valoarea estimată a contractului>>>*

- Partea fixă- 3.000 contraprestații

- Partea variabilă- 1.100 contraprestații

TOTAL- 4.000 contraprestații

** Venituri cumulative pentru doi ani>>>*

- Partea fixă- 2.850 contraprestații (3.000 x 95%)

- Partea variabilă- 1.045 contraprestații (1.100 x 95%)

TOTAL- 3.895 contraprestații

** Diminuare cu venituri recunoscute în primul an>>>*

- Partea fixă- (1.350) contraprestații

- Partea variabilă- (400) contraprestații

TOTAL- (1.750) contraprestații

** Venituri recunoscute în anul doi>>>*

- Partea fixă- 1.500 contraprestații (2.850 – 1.350)

- Partea variabilă- 645 contraprestații (1.045 - 400)

TOTAL- 2.145 contraprestații

În situațiile financiare pentru al doilea an, ALFA SA prezintă valoarea veniturilor recunoscute în acest an ca urmare a modificărilor prețurilor de tranzacție. Deoarece prețul tranzacției a crescut cu 100 (1 100 - 1 000) și contractul era finalizat în proporție de 40% la sfârșitul anului 1, suma prezentată ca venit recunoscut în perioada de raportare din obligațiile de performanță îndeplinite parțial în anii anteriori este de 40 (100 x 40%).

Exemplul de mai sus incorporeaza arii complexe ale IFRS 15, inclusiv identificarea obligațiunilor de performanță, alocarea prețurilor de tranzacție către fiecare obligațiune de performanță, separarea veniturilor pe exerciții financiare cât și elementul de dezvăluire a modificarilor intervenite în contractele cu clienții. Considerăm că este foarte important să examinăm în practică principiile teoretice prezentate de IFRS 15 și să luăm în considerare exemplele și aplicațiile în contextul contabil. [411]

În ceea ce privește obligațiile de punere în aplicare, entitățile trebuie să dezvăluie cel

[411] IFRS Community, Performance Obligations and Timing of Revenue Recognition (IFRS 15), 14 June, 2023. Disponibil la adresa: https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-performance-obligations-and-timing-of-revenue-recognition/ (Accesat: 11 Iulie, 2023).

Scanned with OKEN Scanner

puţin următoarele informaţii:[412]

- Atunci când o entitate îşi îndeplineşte în mod obişnuit obligaţiile de performanţă: de exemplu, la livrare, la începutul unei comenzi, la prestarea de servicii, la finalizarea serviciilor etc;
- Condiţii de plată semnificative: de exemplu, atunci când există un element de finanţare semnificativ al contractului, când contraprestaţia este variabilă şi când contraprestaţia variabilă este contingentă;
- Natura obligaţiei de performanţă pe care s-a angajat să o furnizeze. Subliniaţi obligaţia de performanţă de a aranja transferul de bunuri sau servicii către o terţă parte (dacă entitatea acţionează ca agent);
- Returnări, rambursări şi alte obligaţii similare.
- Tipuri de garanţii şi obligaţii conexe.
- Preţul total al tranzacţiei alocat obligaţiilor de performanţă care nu au fost îndeplinite (sau au fost îndeplinite parţial) la data raportării.

De asemenea, o entitate trebuie să ofere o explicaţie cantitativă (folosind perioade de timp) sau calitativă a momentului în care se preconizează că suma va fi recunoscută ca venit. Ca o soluţie practică, o entitate nu este obligată să prezinte preţul tranzacţiei alocat obligaţiilor de performanţă care nu au fost îndeplinite (sau au fost îndeplinite parţial) dacă: contractul are un termen iniţial planificat de un an sau mai puţin; entitatea aplică oportunitatea practică de recunoaştere a veniturilor la suma la care are dreptul de a factura, care corespunde direct valorii pentru client a performanţei entităţii finalizate până în prezent - de ex. un contract de servicii în care entitatea facturează o sumă orară fixă.

Totodată, se arată dacă se aplică expedientele practice şi dacă contraprestaţia care rezultă din contractele cu clienţii nu este inclusă în preţul tranzacţiei (de exemplu, este exclusă în scopul prezentării, deoarece valoarea este limitată). După cum a afirmat autorul de mai sus, informaţiile privind veniturile prezentate în situaţiile financiare în conformitate cu IFRS 15 reprezintă o cerinţă obligatorie şi foarte importantă pentru utilizatori.

4.4. Aspecte problematice privind aplicarea IFRS 15

În acestă secţiune în vederea analizei celor mai comune erori, în ceea ce priveşte prezentarea informaţiilor la nivelul entităţilor care aplică IFRS 15, au fost selectate aleatoriu zece seturi de situaţii financiare IFRS publicate de companii pe un site specializat din România, pe o perioadă de trei luni. Rezultatele au scos la iveală mai multe lacune cu referire la prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare conform IFRS 15. Întrucât standardul este relativ nou în ceea ce priveşte aplicarea sa, este de înţeles, în general, că cei care întocmesc situaţiile financiare continuă în mod inevitabil să întâmpine anumite dificultăţi în aplicarea standardului IFRS 15 şi implicit în prezentarea şi recunoaşterea veniturilor aşa cum prevede standardul. Deficienţele în prezentarea situaţiilor financiare privind veniturile pot duce la mai multe probleme legate de calitatea, transparenţa, încrederea utilizatorilor şi coerenţa situaţiilor financiare. Aceste aspecte deficitare pot fi catalogate ca fiind de fapt mai multe "capcane" în ceea ce priveşte divulgarea veniturilor, fiind ilustrate schematic în Figura nr. 4.5, ca mai apoi să fie detaliate, oferind totodată şi soluţii de combatere a acestor aspecte problematice de dezvăluire a veniturilor în conformitate cu IFRS 15.

[412] Mattei, G. & Paoloni, N., Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 2018, 14, 169. DOI: 10.5539/ijbm.v14n1p169

Scanned with OKEN Scanner

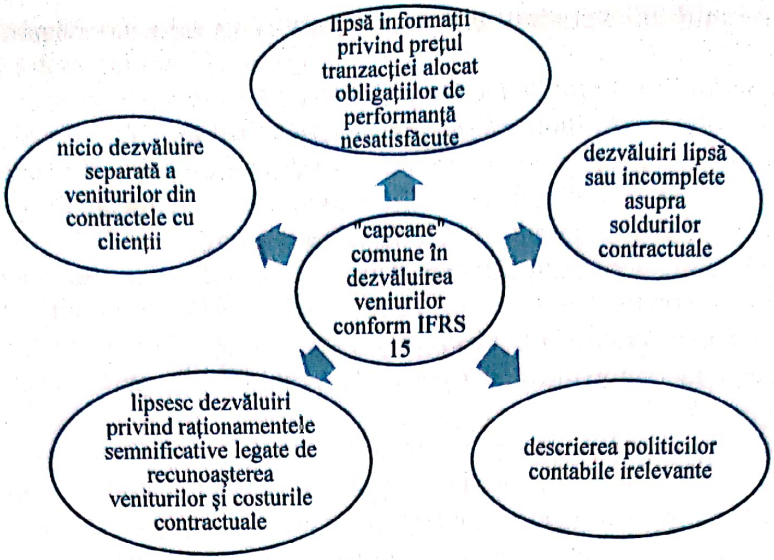


Figura nr. 4.5. Aspecte problematice în dezvăluirea veniturilor conform IFRS 15
Sursa: Elaborare proprie

În cele ce urmează, pentru a concretiza şi expune rezultatele studiului, considerăm că este important să prezentăm câteva situații atipice care sunt frecvent întâlnite în practică. Aceste situații reflectă feedback-ul din partea practicienilor şi a auditorilor, deoarece sunt considerate erori comune în prezentarea veniturilor în situațiile financiare în conformitate cu IFRS 15.

Eroarea comună nr. 1: descrierea politicilor contabile irelevante.

Circumstanță: Entătățile repetă cerințele generale ale IFRS 15 şi nu le adaptează pentru a reflecta particularitățile entității.

Soluții:

1. *Dezvăluirea politicilor contabile în general*:

➢ Cerințe IAS 1: Potrivit art. 1.112, CE nr. 1274/2008, notele trebuie să expună informații despre baza întocmirii situațiilor financiare şi politicile contabile *specifice utilizate* în conformitate cu paragrafele 117–124;[413] O entitate are obligația să-şi prezinte politicile contabile *semnificative* care includ[414]: baza (sau bazele) de evaluare utilizată la întocmirea situațiilor financiare; şi celelalte politici contabile utilizate care sunt *relevante* pentru înțelegerea situațiilor financiare.

➢ Cum trebuie să procedeze entitățile raportoare?

✓ Să dezvăluie numai politici contabile semnificative şi relevante;

✓ Să ia în considerare dacă dezvăluirea ar ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care tranzacțiile, alte evenimente şi condiții sunt reflectate în situațiile financiare - aceasta poate include unele rezumate standardizate ale cerințelor generale ale IFRS;

✓ Să evite dezvăluirile standard ale politicilor dacă nu sunt relevante.

Politicile contabile pot fi semnificative datorită naturii tranzacțiilor entității, chiar dacă sumele din anul curent sau din anul precedent nu sunt semnificative; în februarie 2021, Consiliul a publicat Informații privind politicile contabile (o modificare a IAS 1 şi IFRS - Declarației privind practicile nr. 2) pentru a înlocui termenul "politici contabile semnificative"

[413] Regulamentul nr. 1274/2008 al comisiei din 17 decembrie 2008 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European şi al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (IAS) 1. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32008R1274 (Accesat:15 noiembrie 2021)

[414] Idem [472], IFRS 15, 2021, paragraf 117

Scanned with OKEN Scanner

cu "informații semnificative privind politica contabilă", însă varianta revizuită; nu a fost încă aprobată de UE.

2. *Locația politicilor contabile în situațiile financiare.*

Notele care oferă informații despre baza întocmirii situațiilor financiare și politici contabile specifice pot fi prezentate ca o secțiune separată a situațiilor financiare[415]. Consiliul a clarificat, de asemenea, că politicile contabile semnificative nu trebuie să fie dezvăluite într-o singură notă, ci pot fi atașate cu informații aferente în alte note.[416] O entitate trebuie să dezvăluie, în conglomerat cu politicile sale contabile semnificative sau alte note, judecățile profesionale pe care conducerea le-a avut în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității care au cel mai semnificativ efect asupra sumelor înregistrate în situațiile financiare. Această cerință exclude raționamentele care implică estimări[417], care fac obiectul unei cerințe de prezentare separată.[418]

3. *Dezvăluirea politicilor contabile privind veniturile din contractele cu clienții*

Politicile contabile ar trebui să clarifice modul în care o entitate a aplicat principiile generale ale IFRS 15 la contractele cu clienții. Cerințele specifice ale IFRS 15 care trebuie luate în considerare: o entitate trebuie să prezinte informații despre obligațiile sale de performanță în contractele cu clienții:

(a) Atunci când entitatea își îndeplinește obligațiile de performanță în mod curent (de exemplu, în momentul expedierii, livrării, prestării de servicii, finalizării serviciilor);

(b) Condiții de plată importante (de exemplu, atunci când plata este scadentă în mod normal, când contractul are o componentă de finanțare semnificativă, când valoarea contraprestației este volatilă și când estimările privind contraprestația variabilă sunt în general constrânse în conformitate cu punctele 56-58); și

(c) natura obligației de performanță pe care entitatea s-a angajat să o transfere. Subliniați obligația de performanță de a aranja transferul de bunuri sau servicii către o altă parte (adică dacă entitatea acționează ca agent).

(d) rambursări, returnări și alte obligații similare.(e) tipuri de garanții și obligații aferente.

Separat, pentru fiecare flux semnificativ de venituri ar trebui luate în considerare următoarele pentru dezvăluire (dacă este relevant):

- natura bunurilor sau serviciilor pe care entitatea a promis să le transfere, evidențiind dacă entitatea acționează ca agent;
- obligații de performanță (OP) identificate, în cazul în care există mai multe OP – care sunt acestea și cum este alocat prețul tranzacției fiecărui OP;
- atunci când entitatea își onorează de obicei obligațiile de performanță: la un moment dat, de exemplu, la expediere, la livrare sau la finalizarea serviciului; în timp, de exemplu pe măsură ce serviciile sunt prestate și ce metodă este utilizată pentru a măsura progresul (și de ce o astfel de metodă);
- momentul tipic al plății față de momentul recunoașterii veniturilor și consecințele pe care le are asupra soldurilor activelor contractuale și datoriilor contractuale;
- dacă entitatea identifică o componentă de finanțare semnificativă și dacă aplică măsurile practice de a nu ajusta prețul tranzacției;
- tipuri de contrapartidă variabilă și contabilizarea acesteia, în special dacă estimarea contraprestației variabile este în mod obișnuit constrânsă;
- măsurarea obligațiilor pentru retururi, rambursări și alte obligații similare;

---

[415] IAS 1, paragraf. 1, inclus in IFRS, Partea A, Editura CECCAR, București, 2015.
[416] IAS 1, BC76C, inclus in IFRS, Partea B, Editura CECCAR, București, 2015.
[417] Idem [526], IAS 1, paragraf 125.
[418] Idem [486], IFRS 15, 2021.

Scanned with OKEN Scanner

- contabilizarea costurilor suportate pentru obținerea contractului – adică dacă se folosește sau nu mijloacele practice;
- orice alte probleme specifice industriei/clientului;

Problemele de prezentare fac referire la aspecte privind:

- modul cum sunt prezentate veniturile din contractul cu clienții în contului de profit și pierdere (în ce linii);
- modul în care activele contractuale și pasivele contractuale sunt prezentate în BS;
- modul cum sunt prezentate în bilanț dreptul la bunurile returnate și obligațiile de rambursare;
- modul în care costurile contractuale capitalizate (dacă există) și cheltuielile asociate cu amortizarea și pierderile din depreciere sunt prezentate adecvat în situațiile financiare.[419]

În plus, politicile contabile pot include dezvăluiri privind raționamentele semnificative care au afectat *semnificativ* determinarea sumei și calendarului veniturilor din contractele cu clienții (cu excepția cazului în care acestea sunt prezentate într-o notă separată).

Eroarea comună nr. 2: Lipsesc dezvăluiri privind raționamentele semnificative legate de recunoașterea veniturilor și costurile contractuale. Ar trebui să se facă dezvăluiri despre raționamentele și modificările raționamentelor efectuate în aplicarea IFRS 15 care au afectat *semnificativ* determinarea sumei și calendarului veniturilor din contractele cu clienții. În special, o entitate ar trebui să furnizeze o explicație a judecăților și a modificărilor din raționamente, utilizate pentru a determina următoarele: [420]

1. Momentul îndeplinirii obligațiilor de performanță. Atunci când obligațiile de performanță sunt îndeplinite în timp, trebuie prezentate următoarele:[421] metodele utilizate pentru recunoașterea veniturilor (de exemplu, o descriere a metodelor de ieșire sau a metodelor de intrare utilizate și modul în care sunt aplicate acele metode); și o explicație a motivului pentru care metodele utilizate oferă o descriere fidelă a transferului de bunuri sau servicii. Atunci când obligațiile de performanță sunt îndeplinite la un moment dat, entitatea trebuie să prezinte raționamente semnificative făcute în evaluarea momentului în care un client obține controlul asupra bunurilor sau serviciilor promise.[422]
2. Prețul tranzacției și sumele alocate obligațiilor de execuție.

Aceste dezvăluiri ar trebui să fie luate în considerare în mod specific atunci când există o tranzacție semnificativă în afara termenilor comerciali obișnuiți, unde determinarea momentului veniturilor recunoașterii necesită raționament și contabilizarea tranzacțiilor în condiții normale de afaceri necesită aplicarea raționamentului (exemple – determinarea momentului transferului controlului asupra un apartament de către un dezvoltator care dezvoltă proprietăți rezidențiale spre vânzare, existența unei componente de finanțare sau nu).

Raționamente contabile în determinarea momentului de îndeplinire a obligațiilor de executare

Nota "X" descrie cheltuielile suportate în cursul anului pentru lucrările de remediere efectuate la mărfurile livrate unuia dintre principalii clienți ai grupului. Aceste bunuri au fost livrate clientului în mai-iunie 2019, la scurt timp după ce defectul a fost identificat de către client. Având în vedere problemele identificate, conducerea a trebuit să se gândească dacă, în conformitate cu politica generală a Grupului de recunoaștere a veniturilor la livrarea bunurilor, ar fi adecvat să recunoască venituri de 240 de milioane EUR din aceste tranzacții în perioada curentă sau dacă ar fi mai adecvat să amâne recunoașterea până la finalizarea lucrărilor de remediere Directorii au trebuit să analizeze dacă era mai adecvat să recunoască veniturile de 240 de milioane EUR din aceste tranzacții în anul curent sau să amâne recunoașterea până la

[419] Idem [486], IFRS 15, 2021.
[420] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 123, p. A787.
[421] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 124.
[422] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 125.

Scanned with OKEN Scanner

finalizarea lucrărilor de remediere. Pentru a lua această decizie, directorii au luat în considerare criteriile detaliate de recunoaştere a veniturilor stabilite în IFRS 15, în special dacă Grupul a transferat controlul asupra bunurilor către client. În urma unei cuantificări detaliate a pasivităţii Grupului pentru lucrările de remediere şi a limitărilor convenite privind capacitatea clientului de a solicita lucrări suplimentare sau bunuri de înlocuire, adminnistratorii sunt convinşi că a fost transferat controlul şi că recunoaşterea veniturilor în perioada curentă este adecvată, împreună cu recunoaşterea unui provizion de garanţie adecvat pentru costurile de remediere. Există cerinţe specifice de prezentare a informaţiilor în legătură cu determinarea costurilor contractului.[423] O entitate trebuie să descrie ambele dintre următoarele: (a) raţionamentele făcute pentru a identifica suma costurilor avute pentru obţinerea sau îndeplinirea unui contract cu un client; şi (b) metoda pe care o foloseşte pentru a determina amortizarea pentru fiecare perioadă de raportare.

Eroarea comună nr. 3: Nici o dezvăluire separată a veniturilor din contractele cu clienţii. Circumstanţă: În multe cazuri, veniturile din contractele cu clienţii sunt amestecate cu alte surse de venit. În plus faţă de elementele prevăzute de alte IFRS-uri, elementul de profit şi pierdere sau contul de profit şi pierdere trebuie să includă o linie care să prezinte următoarele sume pentru perioada în cauză[424] O entitate trebuie să prezinte toate sumele următoare în perioada de raportare, cu excepţia cazului în care sunt prezentate separat în situaţia rezultatului global în conformitate cu alte standarde: venituri recunoscute din contracte cu clienţii.[425]

IFRS 15 se aplică doar unui subset al veniturilor totale. Nu există cerinţe privind modul în care va fi prezentat în contului de prifit şi pierdere. În special, entitatea nu este obligată să prezinte veniturile din contractele cu clienţii ca un element rând separat în contului de prifit şi pierdere şi le poate agrega cu alte tipuri de venituri, având în vedere cerinţele din IAS 1. Nici IFRS 15, nici IAS 1 nu cer ca toate veniturile care intră sub incidenţa IFRS 15 să fie prezentate în cifra de venit „principală". Uneori, veniturile IFRS 15 sunt dispersate în diferite linii ale contului de prifit şi pierdere (obişnuit în instituţiile financiare). Entităţile pot folosi o terminologie diferită în SF pentru a descrie veniturile rezultate din tranzacţii care intră în domeniul de aplicare al IFRS 15 (adică vânzarea de bunuri). Aceşti termeni nu ar trebui să inducă în eroare şi să permită utilizatorilor să distingă veniturile de contractele cu clienţii din alte surse de venit. Valoarea veniturilor din contractele cu clienţii, oriunde este prezentată (fie pe faţă, fie în note) nu trebuie să includă sume care nu intră în domeniul de aplicare al IFRS 15 (adică venituri din leasing, venituri din dobânzi). Vă recomandăm să dezvăluiţi numărul agregat al tuturor veniturilor din contractele cu clienţii, adică recunoscute conform IFRS 15 (combinând veniturile din contractele cu clienţii incluse în diferite linii din contului de prifit şi pierdere). O altă abordare ar fi justificată numai dacă:

- este clar din politicile dezvăluite, precum şi din dezagregarea în note ce este şi ce nu este în conformitate cu IFRS 15;
- politica contabilă identifică toate fluxurile cheie de venituri şi descrie modul în care acestea sunt prezentate în contului de prifit şi pierdere;
- în note există o dezagregare adecvată care separă veniturile contabilizate conform IFRS 15 de alte surse de venit;
- structura de dezagregare este clară şi logică pentru cititor şi nu prea complexă în raport cu standardele aplicate; şi
- dezagregarea cerută de IFRS 15, paragraf 114 este abordată pentru veniturile din

[423] Karim, M. R., & Riya, A. I., Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: An empirical evidence from developing economy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 2022, 19(3), 301-312. DOI: 10.1057/s41310-022-00146-4.
[424] Idem [486], IFRS 15, paragraf 82.
[425] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf 113.

Scanned with OKEN Scanner

operațiunile de bază, iar partea „non-core" nu este semnificativă (atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ).

Eroarea comună nr. 4: Lipsa de informații privind prețul tranzacției alocat obligațiilor de performanță neîndeplinite. Cu excepția cazului în care se utilizează o procedură practică, cerințele care trebuie luate în considerare O entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre obligațiile de execuție rămase

(a) prețul total al tranzacției alocat obligațiilor de performanță care nu au fost îndeplinite (sau au fost îndeplinite parțial) la sfârșitul perioadei de raportare; și

(b) o descriere a momentului în care entitatea preconizează să recunoască suma prezentată la punctul 120 litera (a) drept venit, prezentată în într-una din modalitățile de mai jos:[426]

(i) pe o bază cantitativă, folosind intervalele de timp care ar fi cele mai adecvate pentru durata obligațiilor de performanță rămase; sau

(ii) prin utilizarea informațiilor calitative.

Situații comune în care se poate aplica acest lucru: în cazul în care există venituri amânate legate de punctele de fidelitate ale clienților; în cazul în care există venituri amânate legate de garanțiile extinse (contabilizate în conformitate cu IFRS 15); și în cazul contractelor de construcții în curs de execuție.

Analiza scadenței se efectuează nu numai pentru datoriile contractuale (adesea în mod incorect), ci și pentru toate veniturile contractuale (indiferent dacă au fost sau nu deja încasate). Substanța acestor informații sprijină evaluarea și indică măsura în care entitatea a contractat și a asigurat afaceri după data de raportare. Prezentarea unor valori zero sau imateriale este de fapt negativă și prezintă utilizatorilor informații alarmante. Cititorul va înțelege modul în care afacerile sunt contractate pentru perioadele viitoare. Ar putea fi utilizate măsuri practice (dar totuși prezentate). Această cerință este similară analizei scadenței plăților de leasing/ scadenței creanțelor prevăzute de IFRS 16/9. Această cerință poate fi confundată cu soldul final al pasivului contractual; IFRS 15 prevede un remediu practic conform căruia aceste informații nu trebuie prezentate pentru obligațiile de performanță în cazul în care: [427] În cazul în care obligația de performanță face parte dintr-un contract care se preconizează inițial că va dura un an sau mai puțin, sau în cazul în care entitatea are dreptul la o sumă de contraprestație din partea clientului care corespunde direct valorii pentru client a performanței entității până la data respectivă (de exemplu, un contract de servicii în care entitatea percepe o sumă fixă pentru fiecare oră de serviciu prestat). O entitate trebuie să explice în mod calitativ dacă aplică acest proces în practică și dacă contraprestația din contractul cu clientul nu este inclusă în valoarea tranzacției și, prin urmare, nu este inclusă în prezentările de la IFRS 15 încolo. De exemplu, estimarea valorii tranzacției nu include valoarea estimată a contraprestației variabile, care face obiectul următoarelor restricții.[428].

Eroarea comună 5: Dezvăluiri lipsă sau incomplete cu privire la soldurile contractuale.

Caz 1: Unii clienți se străduiesc să facă distincția între activele contractuale și costurile contractuale capitalizate.

Caz 2: Chiar dacă activele/datoriile contractuale sunt solduri semnificative prezentate separat pe pagina BS, notele sunt incomplete.

O entitate trebuie să prezinte separat fiecare clasă semnificativă de elemente similare. O entitate trebuie să prezinte separat elemente de natură sau funcție diferită, cu excepția cazului în care acestea sunt nesemnificative. Referitor la costurile capitalizate, următoarele ar trebui dezvăluite:

---

[426] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 120, A786.
[427] Idem [486], IFRS 15, 2021,, paragraf. 121, A786.
[428] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 122, A787.

Scanned with OKEN Scanner

• soldurile finale ale activelor înregistrate din cheltuielile efectuate pentru obținerea sau îndeplinirea unui contract cu un client (în conformitate cu IFRS 15, paragraf 91 sau 95), pe principalele grupuri de activ (de exemplu, costuri pentru obținerea contractelor cu clienții, costuri precontract și costuri de instalare);[429]

• amortizarea recunoscută și cheltuieli din depreciere înregistrate în perioada exercițiului financiar;[430]

• judecățile făcute pentru a identifica valoarea costurilor suportate pentru obținerea sau îndeplinirea unui contract cu un client; [431]

• metoda de amortizare; [432]

• dacă o entitate a ales să utilizeze procedura practică[433] pe baza căreia o entitate poate reflecta cheltuieli incrementale ale dobândirii unui contract ca un cost atunci când sunt efectuate, dacă durata de viață a activului pe care entitatea ar fi recunoscut-o altfel este un an sau mai puțin.[434]

IFRS 15 nu impune ca soldurile contractuale să fie prezentate într-un singur loc în situațiile financiare; IFRS 15 permite entităților să prezinte astfel de solduri folosind alți termeni decât active sau pasive contractuale. Printre exemplele comune se numără veniturile, veniturile acumulate sau sumele datorate de clienți în loc de active contractuale și veniturile amânate sau avansurile clienților sau sumele datorate clienților în loc de pasive contractuale. O entitate trebuie să prezinte toate elementele următoare:

(a) soldurile de deschidere și de închidere ale creanțelor, ale activelor contractuale și ale datoriilor contractuale care decurg din contractele cu clienții, cu excepția cazului în care se prezintă altfel sau separat

(b) veniturile reflectate în cursul perioadei care au fost incluse în soldul de deschidere al datoriilor contractuale; și

(c) veniturile recunoscute în perioada de raportare din obligațiile de performanță care au fost îndeplinite (sau parțial îndeplinite) în perioadele anterioare (de exemplu, modificări ale prețurilor de tranzacție).

O entitate trebuie să clarifice modul în care momentul îndeplinirii obligațiilor de performanță se raportează la momentul plăților în general și impactul acestor factori asupra soldurilor activelor și pasivelor contractuale. Prezentările de informații furnizate pot utiliza informații calitative, dar, în același timp, entitatea trebuie să stabilească modificările semnificative ale soldurilor activelor și pasivelor contractuale în cursul perioadei de raportare, iar informațiile trebuie să se bazeze atât pe aspecte calitative, cât și cantitative.

Reflectarea corectă în evidența contabilă a tranzacțiilor economice este foarte critică fără îndoială, dar este de asemenea foarte important ca situațiile financiare să furnizeze informații la nivelul așteptărilor utilizatorilor. Prin urmare, considerăm că este necesar să ilustrăm prin exemple practice prezentarea veniturilor sub diferite aspecte din perspectiva IFRS 15. Standardul oferă îndrumări privind cele mai bune practici, însă gradul de prezentare a informațiilor este determinat de entitate. Observațiile experților în contabilitate au subliniat că noul model ridică provocări semnificative, cum ar fi: prezentări extinse de informații, aprecieri semnificative cu privire la aspecte care nu sunt abordate de standarde, o abordare retrospectivă care necesită întocmirea a două seturi de evidențe contabile care să arate

[429] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 128,a, A.788.
[430] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 128,b, A.788.
[431] Idem [486], IFRS 15, paragraf. 127,a, A.788.
[432] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 127,b, A.788.
[433] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 94,a, A.781.
[434] Idem [486], IFRS 15, 2021, paragraf. 129, A.788.

Scanned with OKEN Scanner

conformitatea cu noul standard, dificultăți în identificarea unui client și preocupări legate de aplicarea criteriului de exigibilitate, printre altele.[435]

4.4.1. Tratamentul retururilor și a garanțiilor în conformitate cu IFRS 15

În conformitate cu acest standard, atunci când o entitate efectuează o vânzare cu drept de retur, aceasta aplică indicațiile privind contraprestația variabilă și constrângerile prevăzute în etapa 3 a modelului pentru a recunoaște veniturile în valoarea la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul. De asemenea, o entitate recunoaște o datorie de rambursare și un activ pentru bunurile sau serviciile care se așteaptă să fie returnate.[436] O entitate aplică ghidul contabil pentru o vânzare cu drept de retur atunci când un client are dreptul de:

- rambursare totală sau parțială a sumelor achitate;
- un credit care poate fi aplicat asupra sumelor datorate, sau care vor fi datorate, entității;
- alt produs la schimb (cu excepția cazului în care este un alt produs de același tip, calitate, stare și preț – de exemplu, schimbarea unui pulover roșu cu un pulover alb).

O entitate nu contabilizează obligația sa de a accepta retururile ca pe o obligație de performanță. Pe lângă retururile de produse, acest criteriu se aplică, de asemenea, serviciilor furnizate sub rezerva unei rambursări. Prezentul criteriu nu se aplică pentru: [437]

- schimburi de către clienți a unui produs cu altul de același tip, calitate, stare și preț;
- retururi de bunuri defecte sau înlocuiri, care sunt evaluate în schimb conform cerințelor privind garanțiile.

Atunci când o entitate face o vânzare cu drept de retur, ea recunoaște inițial următoarele:

a. *Venituri*- evaluate la prețul brut al tranzacției, mai puțin nivelul așteptat al rentabilității calculate folosind îndrumările privind estimarea contraprestației variabile și constrângerile.

b. *Răspunderea de rambursare* (Pasiv)- evaluat la nivelul așteptat al rentabilității – adică diferența dintre suma în numerar sau de încasat și venitul măsurat mai sus. Natura unei astfel de obligații de rambursare este diferită de obligațiile contractuale și, prin urmare, nu este prezentată ca atare.

c. *Activul de rambursare*- evaluat cu referire la valoarea contabilă a produselor preconizate a fi returnate minus costurile preconizate de recuperare, inclusiv scăderile potențiale ale valorii către entitatea a produselor returnate. Natura acestui activ de returnare este diferită de creanțele comerciale și alte creanțe și, prin urmare, nu este prezentat ca atare.

d. *Costul bunurilor vândute*- evaluat ca valoarea contabilă a produselor vândute minus activul de returnare măsurat mai sus.

e. *Diminuarea stocului*- evaluat ca valoarea contabilă a produselor transferate clientului.

La fiecare dată de raportare, o entitate actualizează evaluarea pasivului de rambursare și a activului de rambursare atunci când se modifică așteptările privind valoarea de rambursare, recunoscând o ajustare a pasivului de rambursare ca venit și o ajustare a activului de rambursare ca cheltuială. Evaluarea pasivului de rambursare reflectă suma preconizată a fi rambursată clientului. Astfel, în cazul în care dreptul de returnare permite unui client să returneze o parte din bunuri (de exemplu, 95% din prețul de vânzare) în vederea rambursării, datoria de rambursare (și modificarea corespunzătoare a prețului de tranzacție) este evaluată

---

[435] Dalwai, T., Chugh, G., Dinesh, S., & Mohammadi, S. S., Oman's Response to the New Accounting Standard: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In International Conference on Implications of IFRS for Corporate Reporting PracticesAt, Hyderabad, India, March, 2015.

[436] Ernst & Young, A closer look at the new revenue recognition standard. Applying IFRS, September 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob (Accesat:15 Noiembrie 2021)

[437] Idem [486], IFRS 15, 2021, Appendix B – Aplication Guidance, paragraf B26–B27.

Scanned with OKEN Scanner

pe baza prețului de rambursare preconizat, care reprezintă partea de tranzacție. De exemplu, numărul de bunuri care se așteaptă să fie returnate înmulțit cu 95% din prețul de vânzare. Atunci când produsele sunt returnate, companiile pot percepe clienților o taxă de reaprovizionare. O taxă de reaprovizionare este, în general, menită să compenseze costurile asociate returnării produsului (de exemplu, costurile de expediere și de reambalare) și orice reducere a prețului de vânzare pe care compania îl poate obține atunci când produsul este revândut unui alt client. Dreptul de a returna bunuri cu taxă de reaprovizionare este similar cu dreptul de a returna bunuri pentru o rambursare parțială. În consecință, taxa de reaprovizionare este inclusă ca parte a prețului estimat al tranzacției în momentul transferului de control. În mod similar, costurile preconizate ale entității asociate cu reaprovizionarea sunt reflectate în evaluarea activului care urmează să fie returnat atunci când se transferă controlul asupra produsului.[438] Acest lucru este în concordanță cu îndrumările din standard conform cărora costurile preconizate de recuperare a bunurilor returnate ar trebui incluse prin reducerea valorii contabile a activului returnat înregistrat pentru dreptul de a recupera acele bunuri.

Standardul nu face distincție între drepturile de returnare condiționate și necondiționate și ambele sunt contabilizate în același mod. Cu toate acestea, în cazul drepturilor de returnare condiționate, probabilitatea îndeplinirii condițiilor de returnare este luată în considerare la determinarea nivelului preconizat de returnare.[439] De exemplu, să presupunem că o companie producătoare de alimente acceptă numai returnări de produse care au depășit data limită de vânzare. Pe baza experienței anterioare, întreprinderea ar evalua probabilitatea ca produsul să fi depășit termenul de valabilitate și ar estima rata de returnare. Atunci când estimează valoarea contraprestației care se așteaptă să fie primită dintr-un contract de vânzare cu drept de returnare, o entitate poate lua în considerare experiența sa anterioară cu contracte similare pentru a face estimarea și a judeca. Utilizarea unui grup de tranzacții similare ca sursă de dovezi nu reprezintă în sine o aplicare a abordării de portofoliu. În cazul în care o entitate alege să estimeze prețul tranzacției folosind abordarea bazată pe valoarea așteptată și utilizează un portofoliu de date pentru a determina valoarea așteptată a contractelor individuale, este posibil ca valoarea estimată să nu fie rezultatul posibil pentru contractele individuale. Deoarece vânzările și achizițiile cu drept de regres sunt contraprestații variabile, societățile trebuie să aplice constrângeri la estimările lor.

Standardul include un exemplu de determinare a prețului de tranzacție al unui portofoliu de 100 de vânzări și cumpărări individuale de drepturi de regres. În acest exemplu, entitatea concluzionează că aceste contracte se califică pentru tratamentul contabil la nivel de portofoliu și determină prețul de tranzacție al portofoliului folosind abordarea valorii așteptate pentru estimarea randamentelor. Cu toate acestea, după cum s-a explicat mai sus, o entitate poate obține același rezultat contabil utilizând portofoliul ca sursă de date în loc să evalueze dacă contractul se califică pentru tratamentul contabil la nivel de portofoliu. În conformitate cu standardul, o entitate contabilizează o garanție (sau o parte a unei garanții) ca o obligație de performanță dacă garanția este separată (de exemplu, dacă clientul are opțiunea de a cumpăra garanția separat sau dacă sunt furnizate servicii suplimentare ca parte a garanției). În caz contrar, garanția este contabilizată în conformitate cu prevederile standardului. În conformitate cu standardul, o garanție este considerată o obligație de performanță dacă este separată în conformitate cu criteriile de la etapa 2. O garanție este un serviciu separat dacă

---

[438] Chartered Professional Accountants Canada (CPA), Deloitte, IFRS Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered, March 1, 2015. Disponibil la adresa https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (Accesat:18 Noiembrie 2020)

[439] KPMG, IFRS 15 for automotive suppliers, Key considerations for suppliers to drive their IFRS 15 implementation to the finish line, 6 Decembrie 2017. Disponibil la adresa: https://kpmg.com/gr/en/home/insights/2017/12/auto-suppliers-implementation-guidance-good-to-go-revenue-ifrs15-150617.html (Accesat:18 Noiembrie 2020)

Scanned with OKEN Scanner

clientul are opțiunea de a achiziționa bunurile sau serviciile cu sau fără garanție. O garanție este un serviciu separat dacă garanția include servicii care depășesc asigurarea că bunurile îndeplinesc specificațiile convenite.[440]

Chiar dacă o garanție nu este vândută separat, o garanție sau o parte a unei garanții poate fi o garanție de performanță dacă oferă un serviciu clientului în plus față de garanția că produsul este conform cu specificațiile convenite. Garanțiile care acoperă doar conformitatea unui produs cu specificațiile convenite ("garanții") sunt contabilizate în conformitate cu standardul prescriptiv. În cazul în care garanția (sau o parte a acesteia) este considerată o obligație de performanță, entitatea alocă o parte din prețul tranzacției obligației de serviciu, aplicând cerințele din etapa 4 a modelului.[441] În cazul în care o entitate oferă o garanție care include atât un element de asigurare, cât și un element de servicii, iar entitatea nu le poate contabiliza în mod rezonabil separat, ambele garanții din pool sunt contabilizate ca o singură obligație de performanță [442]. O cerință legală de a plăti despăgubiri sau alte daune-interese în cazul în care produsul cauzează daune nu este o obligație de performanță și este contabilizată în conformitate cu standardul.

Orientările din standardul privind garanțiile sunt destinate să se aplice atât serviciilor, cât și bunurilor. Cu toate acestea, nu detaliază modul în care acest concept ar trebui să fie aplicat serviciilor. În contractele de prestări de servicii, societățile pot oferi "repararea" sau "rambursarea". De exemplu, ar putea fi vorba de revopsirea unei zone de care clientul nu a fost mulțumit. În cazul în care o entitate oferă o rambursare unui client nemulțumit de serviciile prestate, aceasta aplică îndrumările privind vânzările cu drept de returnare și urmează îndrumările privind estimarea contraprestației variabile pentru a determina prețul tranzacției pentru serviciile prestate. O entitate poate oferi compensații unui client sub formă de numerar sau de credit, mai degrabă decât repararea sau înlocuirea unui produs defect.Spre deosebire de returnarea sau schimbul de bunuri defecte, aceste rambursări sunt, în general, contabilizate folosind mai degrabă liniile directoare privind dreptul de returnare decât liniile directoare privind garanția. Numeroase contracte conțin clauze care oferă clienților daune-interese sau compensații similare în cazul apariției sau neapariției anumitor evenimente.[443] Având în vedere că standardul se referă la penalități ca la o contraprestație variabilă, aceste clauze ar putea fi considerate contraprestații variabile. În anumite ipoteze, clauzele pot fi similare cu clauzele de garanție. De exemplu, în cazul în care un produs vândut de o entitate este defect, o terță parte repară defectul, iar entitatea rambursează clientului costurile suportate, această condiție poate fi similară unei clauze de garanție. Sumele care sunt considerate a fi de natură similară cu prevederile de garanție sunt contabilizate ca asigurări sau garanții de servicii. Sunt necesare motive pentru a face distincția între condițiile care sunt contabilizate ca garanții și scenariul mai comun în care condițiile dau naștere la o contraprestație variabilă.

Garanțiile pentru produse emise de furnizori, dealeri și distribuitori cu amănuntul intră în sfera de aplicare a orientărilor privind garanțiile din standardul privind veniturile. Garanțiile emise direct de către terți intră în domeniul de aplicare a standardului privind garanțiile. În cazuri mai complexe, societățile vând garanțiile separat, dar acordurile includ părți terțe și

---

[440] Idem [486], IFRS 15, 2021.

[441] Lim, Y., Devi, S. S., & Mahzan, N., Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letters*, 2015, 21(6), 1781- 1785

[442] Idem [485], IFRS 15, 2021, Appendix B, paragraf. B32.

443 PwC, Revenue from contracts with customers- Retail and consumer industry supplement, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-retailers.pdf (Accesat:15 Noiembrie 2021)

Scanned with OKEN Scanner

despăgubiri multiple.[444] În astfel de cazuri, este posibil ca o entitate să fie nevoită să judece pentru a determina care parte emite garanția și dacă acordul sau componentele sale intră în domeniul de aplicare a standardului de garantare. O entitate face distincția între diferitele tipuri de garanții de produs după cum urmează (a se vedea Figura nr. 4.4.):

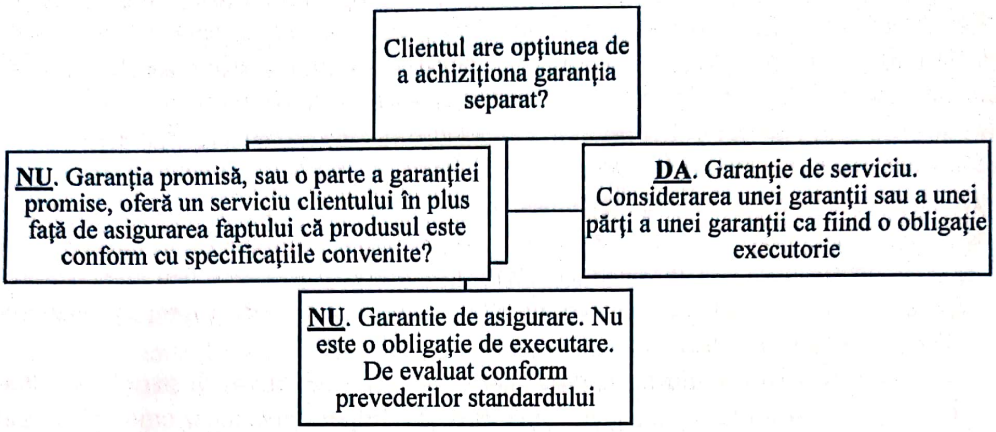


Figura nr. 4.4. Distingerea între o garanție de asigurare și o garanție de tip serviciu

Sursa: Adaptare după BDO, 2021[445]

Pentru a evalua dacă o garanție oferă un serviciu suplimentar clienților, companiile iau în considerare factori precum:[446]

- Dacă garanția este impusă prin lege: deoarece există cerințe similare pentru a proteja clienții împotriva riscului de a cumpăra un produs defect;
- Durata garanției: deoarece cu cât perioada de garanție este mai lungă, cu atât este mai probabil ca întreprinderea să furnizeze un serviciu, mai degrabă decât să garanteze pur și simplu conformitatea cu specificațiile convenite;
- Varietatea și natura serviciilor prestate de entități.

Standardul (paragraf B28-B33) impune entităților care nu pot contabiliza în mod rezonabil garanțiile de servicii și garanțiile de asigurare separat să le contabilizeze împreună ca pe o singură obligație de performanță.[447] Pragul pentru "aspecte rezonabile" nu este definit în standard, astfel încât entitățile vor trebui să dea dovadă de discernământ atunci când aplică aceste orientări. Standardul enumeră durata perioadei de garanție ca fiind un factor care trebuie luat în considerare atunci când se evaluează dacă garanția servește clientului. Cu toate acestea, acesta este doar un factor. De obicei, societățile iau în considerare perioada de garanție în contextul unei piețe specifice, inclusiv regiunea geografică și linia de produse. În plus față de durata perioadei de garanție, natura costurilor suportate pentru efectuarea

[444] BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Warrantie, 1 Ianuarie 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/articles/ifrs-15-for-the-retail-industry-warranties (Accesat: 15 Noiembrie, 2021)

[445] Idem[541], BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Warrantie, 2021.

[446] How to account for warranties under IFRS 15?.CPDBox, 2018. Disponibil la adresa: https://www.cpdbox.com/021-warranties-ifrs-15/ (Accesat: 11 Iunie, 2020)

[447] Deloitte, Accounting & Auditing News, IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 — Revenue. Philippines, Technical Research, 17 July 2014 (Issue 4). https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf, (Accesat: 11 Iunie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

lucrărilor de garanție oferă dovezi privind natura angajamentului de garanție.[448] Întreprinderile pot avea o practică comercială generală de a furniza reparații în afara perioadei de garanție, adică o "garanție de neexecutare". În unele cazuri, este posibil să nu fie clar dacă reparațiile furnizate în timpul perioadei de garanție implicită reprezintă o garanție de asigurare sau o garanție de servicii. De exemplu, dacă o societate stabilește că reparațiile efectuate în timpul perioadei de garanție implicită implică, în general, corectarea unui defect care exista la momentul vânzării, reparațiile pot fi o garanție de tip asigurare. Dimpotrivă, dacă o entitate stabilește că reparațiile efectuate în perioada de garanție implicită oferă servicii clientului dincolo de corectarea defectelor care existau la momentul vânzării, reparațiile ar putea fi o garanție de tip serviciu. Companiile iau în considerare toate faptele și circumstanțele atunci când stabilesc dacă o garanție implicită este o garanție de asigurare sau de servicii.[449]

Garanțiile comercializate ca "garanții extinse" pot fi garanții de tip serviciu, dar trebuie să se evalueze faptele pentru a se stabili dacă acestea depășesc asigurarea că produsul îndeplinește specificațiile convenite. Simpla etichetare a unei garanții ca fiind "extinsă" sau "îmbunătățită" nu este determinantă. Companiile iau în considerare toate faptele, circumstanțele și factorii conținuți în criterii pentru a lua această decizie. Aceasta include, dar nu se limitează la luarea în considerare a duratei perioadei de garanție.

4.4.2. Conceptul de principal versus agent în contextul IFRS 15

În cazul în care în furnizarea de bunuri sau servicii sunt implicate și alte persoane, o entitate evaluează natura promisiunii pe care o face clienților. În cazul în care entitatea obține controlul asupra bunurilor sau serviciilor de la o altă persoană înainte de a transfera controlul către client, promisiunea entității este de a furniza bunurile sau serviciile. Prin urmare, întreprinderea acționează în calitate de mandant. Cu toate acestea, dacă entitatea nu controlează bunurile sau serviciile înainte de a le transfera clientului, entitatea acționează în calitate de agent și se asigură că bunurile sau serviciile sunt furnizate de cealaltă parte. O entitate identifică bunurile sau serviciile identificate pentru transferul către clienți și stabilește dacă este mandant sau agent pentru fiecare dintre acestea. O entitate poate fi mandant în ceea ce privește unele bunuri sau servicii și agent în ceea ce privește altele într-un contract de transfer de bunuri sau servicii multiple. În cazul în care o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii către client, entitatea determină dacă natura angajamentului este o obligație de performanță de a furniza ea însăși bunurile sau serviciile specificate sau de a aranja ca acestea să fie furnizate de o altă parte.[450] Această determinare se face prin identificarea fiecărui bun sau serviciu specificat promis clientului în contract și prin evaluarea faptului dacă entitatea a dobândit controlul asupra acelui bun sau serviciu specificat înainte de a fi transferat clientului. "Bunurile sau serviciile specificate" sunt bunurile sau serviciile distincte (sau pachetele de bunuri sau servicii distincte) care urmează a fi furnizate clienților specificați în etapa 2. Pentru fiecare bun sau serviciu specificat, o entitate evaluează dacă este mandant sau agent. Pentru a evalua dacă o entitate este mandant sau agent pentru fiecare serviciu transferat unui client, o entitate poate fi mandant pentru unul sau mai multe bunuri sau servicii specificate, iar o entitate poate fi agent pentru alte bunuri sau servicii în cadrul aceluiași contract. Bunurile sau serviciile specifice transferate clientului pot fi, în unele cazuri, drepturi asupra unor bunuri sau servicii subiacente furnizate de cealaltă parte.

---

[448] Bernoully, M., & Wondabio, L. S., Impact of implementation of IFRS 15 on the financial statements of telecommunication company (case study of PT XYZ). In Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018) (pp. 141-148), 2019, July, Atlantis Press. DOI:10.2991/apbec-18.2019.19

[449] Napier, C. J., & Stadler, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 2020, 50(5), 474-503.

[450] KPMG, IFRS 15: are you a principal or an agent?, 2019. Disponibil la adresa: https://blog.kpmg.lu/ifrs-15-are-you-a-principal-or-an-agent/ (Accesat: 11 Iunie, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea se concentrează pe promisiunea făcută clientului, iar unitatea de cont este reprezentată de bunurile sau serviciile specificate. Aceasta înseamnă că analiza pentru a stabili dacă entitatea acționează ca principal sau agent se realizează la nivelul obligației de executare. În cazul în care bunurile și serviciile individuale nu se pot distinge între ele, acestea sunt introduse în promisiunea combinată, care reprezintă bunurile sau serviciile specificate pe care entitatea le evaluează.[451] Bunurile sau serviciile specifice transferate clientului pot fi, în unele cazuri, drepturi asupra unor bunuri sau servicii subiacente furnizate de alte părți. De exemplu, un site de turism poate vinde bilete la o anumită companie aeriană sau o companie poate oferi vouchere pentru o masă la un anumit restaurant. În astfel de cazuri, evaluarea principalului versus agent se face în funcție de cine controlează drepturile asupra bunurilor sau serviciilor subiacente.[452] Adică, într-o tranzacție legată de drepturi (de exemplu, vânzarea unui voucher care acordă dreptul de a servi mese clienților), o entitate poate fi principalul, chiar dacă o altă parte controlează bunurile sau serviciile subiacente (de exemplu, zboruri sau mese) și le transferă clientului final. O entitate poate fi un mandant într-o tranzacție legată de drepturi în cazul în care întreprinde cumpărarea drepturilor și are capacitatea de a direcționa utilizarea drepturilor către serviciile subiacente, deoarece are riscul de stoc.[453] Capacitatea entității de a determina prețul pe care un client l-ar plăti pentru drepturile sale ar putea fi, de asemenea, un indicator relevant de luat în considerare (a se vedea Figura nr. 4.5).

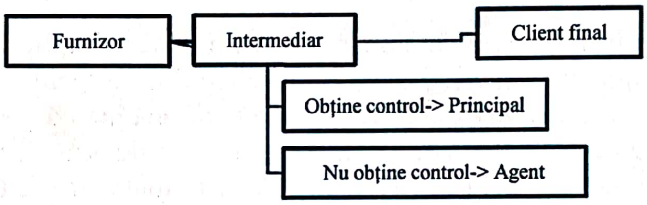


Figura nr. 4.5 Evaluarea noțiunii de control
Sursa: Adaptare după IFRS 15

În cazul în care o entitate dobândește controlul asupra drepturilor asupra bunurilor sau serviciilor înainte de a le transfera unui client, aceasta este un mandant; în caz contrar, este un agent. "Controlul" este capacitatea de a direcționa utilizarea bunurilor sau serviciilor și de a obține (sau de a împiedica pe alții să facă acest lucru) practic toate beneficiile rămase de pe urma acestora. În cazul în care sunt implicate și alte persoane, principalul, întreprinderea, dobândește controlul: [454]

- un bun de la o altă parte pe care apoi îl transferă clientului;
- dreptul la un serviciu care va fi prestat de o altă parte, care oferă entității posibilitatea de a direcționa acelei părți să furnizeze serviciul în numele entității; sau
- un bun sau un serviciu de la o altă parte pe care îl combină cu alte bunuri sau servicii pentru a produce bunul sau serviciul specificat, promis clientului.

Pentru a determina dacă deține controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat unui client, o entitate care acționează ca intermediar aplică îndrumările generale privind transferul controlului. În cazul în care o evaluare bazată pe îndrumările generale privind transferul controlului nu este concludentă, o entitate ia în considerare, de

[451] Idem [486], IFRS 15, 2021.
[452] Idem[556], BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Warrantie, 2021.
[453] PwC, Making sense of a complex world Revenue recognition: principal/agent arrangements – issues for media companies under IFRS 15. Issue 12, March 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/kr/ko/industries/enm/pwc_miag_issue12_ifrs15-principal-agent.pdf (Accesat: 11 Iunie, 2020)
[454] Idem [486], IFRS 15, 2021.

Scanned with OKEN Scanner

asemenea, anumiți indicatori dacă acționează în calitate de mandant. Acești indicatori includ, dar nu se limitează la următoarele aspecte:

1. *Entitatea este responsabilă în primul rând pentru furnizarea de bunuri sau servicii specificate*, prin urmare aceasta:

- este responsabilă pentru acceptarea bunului sau serviciului specificat;
- are discreție în ceea ce privește acceptarea și respingerea comenzilor de la clienți;
- poate procura bunul sau serviciul comandat de client de la mai mult de un furnizor;
- este responsabil pentru livrare și orice pierdere sau deteriorare între ridicarea de la furnizor și livrarea către clientul final;
- este responsabil pentru strategia de vânzări;
- este partea pe care clientul o consideră responsabilă pentru îndeplinirea promisiunii.

2. *Entitatea are risc de stoc*, deci aceasta:

- primește sau se angajează să primească bunul sau serviciul agreat înainte să obțină un contract cu acest client;
- este răspunzător pentru daune și pierderi de produs pentru stocurile aflate în posesia sa înainte de vânzare către clientul final, inclusiv pierderea valorii de stoc;
- este responsabil pentru returnările clienților;
- se angajează la o cantitate minimă de comandă;
- nu are dreptul de a returna furnizorului inventarul nevândut.

3. *Entitatea are putere discreționară în stabilirea prețurilor pentru bunuri sau servicii specificate*. Suma plătită furnizorului este:

- un preț fix pe unitate;
- nu o bază de comision sau comision, care este fixată fie în funcție de o sumă de valută, fie de un procent din valoarea bunurilor sau serviciilor subiacente.

Indicatorii și considerațiile de mai sus nu sunt exhaustivi. Pentru a evalua dacă a fost obținut controlul, o entitate trebuie să evalueze cu atenție faptele și circumstanțele, inclusiv natura bunurilor sau serviciilor desemnate și termenii contractuali.[455] Indicatorii și condițiile pot fi mai mult sau mai puțin relevante pentru determinarea controlului, în funcție de tipul de bunuri sau servicii specificate și de termenii contractului. În plus, diferiți indicatori pot furniza dovezi mai convingătoare în contracte diferite.

O entitate care face obiectul unui contract poate îndeplini ea însăși obligația de executare sau poate contracta o terță parte, cum ar fi un subcontractant, pentru a îndeplini o parte sau întreaga obligație de executare în numele său. Cu toate acestea, în cazul în care o altă parte își asumă obligația de executare a entității, iar entitatea nu mai este obligată să își îndeplinească angajamentul, entitatea nu mai acționează ca subiect și nu mai recunoaște veniturile aferente acelei obligații de executare. În schimb, entitatea evaluează dacă trebuie să recunoască venitul la îndeplinirea obligației de performanță pentru a obține un contract pentru cealaltă parte, adică dacă entitatea acționează ca agent. Atunci când evaluează dacă o entitate a obținut controlul asupra unui anumit bun sau serviciu, entitatea aplică mai întâi o definiție generală a controlului și indicatorii relevanți. Pentru a ajuta la această evaluare, poate fi utilizat și indicatorul entitate-agent.[456] Indicatorii principal-agent sunt utili atunci când evaluarea globală a controlului este neclară sau foarte semnificativă. Cu toate acestea, problema cheie rămâne dacă entitatea a dobândit controlul. În cazul în care concluzia evaluării controlului este clară, indicatorul de agent principal nu poate anula această concluzie.

Următoarele considerații generale privind controlul pot fi utile atunci când se evaluează dacă o entitate care acționează ca intermediar a dobândit controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat unui client final:

---

[455] Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R., *op. cit.*, 2021.

[456] Idem [567], PwC, Revenue recognition: principal/agent arrangements – issues for media companies under IFRS 15. 2017.

Scanned with OKEN Scanner

- Intermediarul nu obţine controlul: agent. Furnizorul are un drept substanţial necondiţionat de a rechema inventarul înainte de vânzare către un client final, sau furnizorul şi intermediarul încheie un acord de consignaţie şi controlul trece la vânzare doar către clientul final.
- Intermediarul obţine controlul: principal. Furnizorul şi intermediarul încheie un acord de facturare şi reţinere şi toate criteriile pentru transferul controlului sunt îndeplinite.

Nu există o ierarhie specifică a indicatorilor, iar o entitate ia în considerare toţi indicatorii atunci când face evaluarea sa. Evaluarea faptului dacă o entitate deţine controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat către un client nu depinde de realizarea unuia sau mai multor indicatori sau de evaluarea majorităţii indicatorilor. De exemplu, îndeplinirea a doi dintre cei trei indicatori sau neîndeplinirea a doi dintre cei trei indicatori nu implică în sine finalizarea evaluării controlului. Indicatorii au rolul de a informa evaluarea controlului şi de a furniza dovezi care sunt mai mult sau mai puţin relevante în cadrul acestei evaluări, în funcţie de fapte şi circumstanţe. Prin urmare, realizarea unuia (sau mai multor) indicator(i) nu poate anula dovezi mai relevante care să ateste că entitatea deţine controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat clientului, în conformitate cu principiul controlului. Evaluarea relevanţei unui indicator poate fi dificilă atunci când nu este clar dacă entitatea sau contrapartea este responsabilă sau când responsabilitatea este împărţită între entitate şi contraparte.[457] De exemplu, o întreprindere care nu are responsabilitatea principală pentru riscul de a furniza sau de a stoca un anumit bun sau serviciu este liberă să stabilească preţul. În acest caz, întreprinderea evaluează toate faptele şi circumstanţele în ansamblul lor. Aceasta include evaluarea dacă puterea discreţionară de stabilire a preţurilor este doar un mijloc prin care întreprinderea poate genera venituri suplimentare, asigurându-se în acelaşi timp că alte întreprinderi furnizează anumite bunuri sau servicii, sau o dovadă că întreprinderea acţionează în calitate de mandant.

În cazul în care un client încheie un contract pentru producţia combinată de bunuri sau servicii integrate în mod semnificativ, iar entitatea este partea care furnizează serviciile integrate în mod semnificativ, entitatea este mandantul producţiei combinate. În astfel de cazuri, entitatea deţine controlul asupra bunurilor sau serviciilor specifice (producţia combinată) înainte de a transfera controlul către client, deoarece deţine controlul asupra intrărilor necesare pentru a efectua serviciul integrat în mod semnificativ.[458] Scenariul de "titlu de proprietate instantanee" este obişnuit în industria de vânzare cu amănuntul şi de distribuţie a bunurilor, în care comerciantul cu amănuntul sau vânzătorul de bunuri nu dobândeşte proprietatea asupra bunurilor sau serviciilor decât după ce acestea sunt vândute clientului, iar clientul final dobândeşte controlul imediat după aceea. Dobândirea dreptului de proprietate poate indica faptul că entitatea a dirijat utilizarea bunurilor şi poate obţine în mod substanţial toate beneficiile rămase ale bunurilor, dar nu determină transferul controlului. De exemplu, dobândirea dreptului de proprietate asupra unui activ pentru moment nu înseamnă, în sine, că o entitate deţine controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat unui client. Mai degrabă, o entitate poate avea controlul asupra bunurilor înainte de a dobândi proprietatea. În cazul în care o entitate dobândeşte doar titlul provizoriu asupra unui anumit bun, evaluarea principală se concentrează asupra faptului dacă aceasta a dobândit controlul asupra bunului sau serviciului specific înainte de dobândirea titlului provizoriu şi asupra unei

---

[457] Chartered Professional Accountants Canada (CPA), Deloitte, IFRS Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered, March 1, 2015. Disponibil la adresa https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (Accesat: 11 Iunie, 2020)

[458] Zhou S., Current income recognition principle analysis of ifrs 15, asc 606 and cas 14. in 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development, ICFIED 2021, Atlantis Press, 38-44. Disponibil la adresa: https://www.atlantis-press.com/article/125954362.pdf (Accesat:15 Noiembrie, 2021)

Scanned with OKEN Scanner

examinări a drepturilor entității și ale furnizorilor săi înainte ca bunurile să fie transferate definitiv clientului.[459] Toate faptele și circumstanțele trebuie să fie luate în considerare atunci când se evaluează statutul principiului de control. Proprietatea fizică este un indicator, dar nu unul definitiv, că o entitate are capacitatea de a direcționa utilizarea unui activ și de a obține în mod substanțial toate beneficiile reziduale ale activului. Chiar și în cazul în care o entitate nu deține fizic un activ (de exemplu, în cazul acordurilor în care bunurile sunt expediate direct de la furnizor la client), aceasta poate deține totuși controlul asupra anumitor bunuri sau servicii: are capacitatea de a direcționa sau redirecționa activul pentru alte utilizări (pentru uz propriu sau către alți clienți); sau poate restricționa capacitatea clientului sau furnizorului de a direcționa utilizarea activului.

În cazul în care entitatea este un comitent, aceasta recunoaște veniturile și costurile aferente pe o bază brută, care corespunde contraprestației la care se așteaptă să aibă dreptul. În cazul în care entitatea acționează în calitate de agent, obligația sa de performanță este de a aranja furnizarea bunurilor sau serviciilor specificate. În consecință, entitatea recunoaște veniturile pe o bază netă corespunzătoare onorariilor la care se așteaptă să aibă dreptul. O entitate recunoaș te veniturile atunci când obligația de a aranja furnizarea bunurilor sau serviciilor specificate este îndeplinită, ceea ce poate fi înainte ca acestea să fie furnizate clientului de către mandant. Sumele încasate de un agent în numele unui terț sunt recunoscute ca un pasiv în situația poziției financiare până la decontare și nu includ veniturile și cheltuielile brute. În mod similar, sumele plătite în avans de către un agent unui terț în numele unui client sunt recunoscute ca o creanță și nu sunt incluse în venituri și cheltuieli până la încasare.[460] Prezentul standard nu conține îndrumări specifice cu privire la modul de alocare a reducerilor în cazul acordurilor în care entitatea este principalul pentru anumite bunuri sau servicii și agentul pentru altele. Realizarea principiului de alocare în astfel de situații necesită discernământ atunci când se determină valoarea reducerii care urmează să fie actualizată la obligația de performanță asociată acționării în calitate de agent într-un acord de bunuri sau servicii în numele unui client. În unele acorduri, chiar dacă clientul final nu cunoaște prețul plătit intermediarului agent, entitatea poate fi în continuare mandant, deoarece primește o sumă fixă pe unitate, indiferent de prețul plătit. Deși standardul nu abordează acest tip de fapt, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (Consiliul) a exprimat o opinie concludentă. Consiliul a menționat că, în general, se așteaptă ca o entitate care este un mandant să fie capabilă să aplice raționamentul său și să determine contraprestația la care are dreptul, folosind toate faptele și circumstanțele relevante disponibile.

Principalul poate să nu cunoască suma specifică percepută de intermediarul agent, dar poate deține informații care pot fi utilizate pentru a estima prețul tranzacției. Entitatea principală trebuie să ia în considerare cu atenție faptele și circumstanțele și informațiile disponibile atunci când estimează prețul tranzacției. În unele acorduri, firma livrează bunurile la o locație specificată de client și suportă costurile de transport.[461] Atunci când stabilește modul de contabilizare a acestor costuri, o entitate trebuie să ia în considerare dacă serviciile de transport reprezintă o obligație de performanță separată și momentul în care controlul

---

[459] Deloitte, A Closer Look Revenue recognition—evaluating whether an entity is acting as a principal or as an agent, 2020. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/principal-versus-agent/at_download/file/A%20Closer%20Look%20-%20Principal%20Versus%20Agent%20-%20final.pdf (Accesat: 21 Iunie, 2021)

[460] Ernst & Young, A closer look at the new revenue recognition standard. Applying IFRS, September 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob (Accesat: 11 Noiembrie, 2022)

[461] IFRS Community, Principal vs Agent, or Reporting Revenue Gross vs Net (IFRS 15), 2018. Disponibil la adresa: https://ifrscommunity.com/knowledge-base/principal-vs-agent-revenue-gross-vs-net/#:~:text=A%20principal%20recognises%20revenue%20and,through%20the%20agent%20(IFRS%2015 (Accesat: 11 Noiembrie, 2022)

Scanned with OKEN Scanner

asupra bunurilor este transferat clientului. În cazul în care controlul asupra bunurilor este transferat clientului la livrarea la destinația finală, adică costurile de transport și de distribuție fac parte dintr-o singură obligație de performanță pentru vânzarea bunurilor, entitatea recunoaște veniturile atunci când bunurile sunt livrate și aplică îndrumările din standardul de inventariere privind contabilizarea costurilor de transport. În cazul în care controlul asupra bunurilor este transferat clientului înainte ca bunurile să fie transportate, acest lucru poate indica faptul că serviciile de transport reprezintă o obligație de performanță separată, iar entitatea trebuie să stabilească dacă acționează în calitate de principal sau de agent în ceea ce privește serviciile de transport. În cazul în care o entitate acționează în calitate de mandant în ceea ce privește serviciile de transport, aceasta recunoaște venitul brut atunci când serviciile sunt prestate și aplică îndrumările privind costurile de execuție pe baza veniturilor. În cazul în care o entitate acționează în calitate de agent pentru serviciile de transport, aceasta recunoaște venitul net atunci când serviciile sunt aranjate.

4.4.3. Diversitatea opțiunilor prezente în relația vânzător- client din perspectiva IFRS 15

În cazul în care opțiunea unui client de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare îi conferă clientului un drept substanțial, entitatea o contabilizează ca pe o obligație de performanță. Prezentul standard oferă îndrumări privind calcularea prețului de vânzare de sine stătător al unei opțiuni a clientului atunci când opțiunea este un drept substanțial. În cazul în care o entitate acordă unui client o opțiune de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare, opțiunea este o obligație de performanță în cadrul contractului dacă oferă un drept substanțial pe care clientul nu l-ar fi primit fără încheierea contractului.[462] În cazul în care prețul de vânzare de sine stătător al opțiunii unui client de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare care reprezintă un drept real nu este direct observabil, entitatea trebuie să îl estimeze. Această estimare reflectă discountul care ar fi obținut dacă clientul ar exercita opțiunea: orice reducere pe care clientul l-ar primi fără a-și exercita opțiunea; și probabilitatea ca opțiunea sa fie exercitata.

Veniturile din drepturile materiale sunt recunoscute atunci când sunt transferate bunuri sau servicii viitoare sau când opțiunea expiră. În cazul în care opțiunea este un drept unic cu un rezultat binar, adică opțiunea fie este exercitată în totalitate, fie expiră fără a fi exercitată, nu trebuie recunoscută nimic înainte ca opțiunea să fie exercitată sau să expire. În schimb, dacă o opțiune reprezintă drepturi multiple sau nu expiră, se pare că o entitate poate aplica îndrumările pentru drepturile neexercitate. O entitate analizează la începutul contractului dacă opțiunea clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare reprezintă un drept substanțial, pe baza unor factori cantitativi și calitativi. Deși evaluarea este judiciară, o entitate ia în considerare dacă opțiunea este susceptibilă să influențeze decizia clientului de a achiziționa bunurile sau serviciile entității în viitor. Acest lucru este în concordanță cu ideea că societățile iau în considerare așteptările valide ale clienților atunci când identifică bunurile sau serviciile promise.

Adesea, drepturile acordate de o societate unui client se acumulează pe măsură ce clientul face achiziții suplimentare. De exemplu, în cadrul programelor de fidelizare a clienților, punctele acordate pentru prima tranzacție sunt de obicei utilizate împreună cu punctele acordate pentru tranzacțiile ulterioare. Valoarea punctelor acordate pentru o singură tranzacție poate fi scăzută, dar valoarea totală a punctelor acordate pentru tranzacțiile cumulate poate fi mult mai mare. În astfel de cazuri, natura cumulativă a drepturilor este o parte esențială a acordului. Atunci când evaluează dacă aceste opțiuni ale clienților reprezintă drepturi semnificative, societățile iau în considerare valoarea cumulată a drepturilor primite

[462] Idem [486], IFRS 15, 2021.

Scanned with OKEN Scanner

în cadrul tranzacției, a drepturilor acumulate din tranzacțiile anterioare și a drepturilor suplimentare așteptate din tranzacțiile viitoare.[463] O entitate ia în considerare toți factorii cantitativi și calitativi relevanți. Atunci când un client exercită un drept substanțial la bunuri sau servicii suplimentare, o entitate poate contabiliza acest drept folosind una dintre următoarele abordări Continuarea contractului inițial: în cadrul acestei abordări, o entitate tratează contravaloarea alocată dreptului substanțial ca o contravaloare suplimentară pentru bunurile sau serviciile din cadrul opțiunii contractuale, adică ca o modificare a prețului tranzacției. Modificarea contractului: în cadrul acestei abordări, o entitate aplică îndrumările privind modificarea contractului pentru a evalua dacă bunurile sau serviciile transferate în urma exercitării opțiunii pot fi deosebite de alte bunuri sau servicii din contract.[464] Rezultatul acestei evaluări determină dacă modificarea trebuie luată în considerare în mod prospectiv sau dacă trebuie făcută o ajustare cumulativă de recuperare.

La determinarea prețului de vânzare în condiții de concurență normală al unei opțiuni a clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare, o entitate estimează probabilitatea ca clientul să exercite opțiunea. Această estimare inițială este o intrare în estimarea prețului de vânzare în condiții de concurență normală al opțiunii și nu este revizuită ulterior. În conformitate cu prezentul standard, o entitate nu realocă prețul tranzacției pentru a reflecta modificările prețului de vânzare în condiții de concurență normală după începerea contractului. Decizia clientului de a exercita opțiunea sau de a renunța la opțiune afectează momentul recunoașterii valorii de acordare a opțiunii, dar nu determină o realocare a prețului tranzacției.

În unele cazuri, o entitate poate vinde carduri cadou sau vouchere într-o tranzacție de sine stătătoare cu un client. În plus, o entitate poate acorda un card cadou sau un voucher de aceeași valoare în cadrul unei tranzacții în care clientul cumpără alte bunuri sau servicii. În acest din urmă caz, cardul sau cuponul cadou poate fi identificat ca transmițând un drept important pentru client. De exemplu, o societate poate oferi un card cadou sau un cupon cadou în valoare de 15 la fiecare 100 de bunuri achiziționate. În astfel de cazuri, prețul de vânzare al unui card cadou sau al unui cupon cadou de sine stătător identificat ca fiind un drept material poate fi diferit de prețul de vânzare separat al unui card cadou sau al unui cupon cadou vândut separat. Acest lucru se datorează faptului că clienții care primesc carduri cadou sau vouchere ca un drept important pot fi mult mai puțin susceptibili de a le utiliza decât clienții care cumpără carduri cadou sau vouchere într-o tranzacție separată.[465] Prin urmare, o entitate poate concluziona că nu există un preț de vânzare independent direct observabil pentru cardurile cadou sau voucherele gratuite oferite clienților în legătură cu achiziționarea altor bunuri sau servicii. În acest caz, întreprinderea ar utiliza indicațiile din etapa 4 a modelului pentru a estima prețul de vânzare independent. Comercianții cu amănuntul tipăresc adesea un cupon la casa de marcat după finalizarea cumpărăturii (denumit uneori "cupon Andrei" sau "cupon de recuperare", care poate fi utilizat pentru o perioadă scurtă de timp). Cuponul este înmânat clientului la punctul de vânzare sau este inclus împreună cu produsul pe care clientul s-a înscris pentru a-l cumpăra. Adesea, clienții nu știu că primesc astfel de cupoane. De exemplu, cupoanele pot fi tipărite în ziare sau pot fi disponibile gratuit în magazin sau online. O ofertă de marketing obișnuită de acest tip poate indica faptul că cuponul nu oferă un drept important, deoarece reducerea este disponibilă pentru client independent de orice achiziție anterioară.

---

[463] PwC, Retail and consumer- IFRS 15 Solutions, June 2018. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/ifrs-15-solutions-retail-consumer-industry-pwc.pdf (Accesat:15 Noiembrie 2021)

[464] Idem [486], IFRS 15, 2021.

[465] KPMG, Revenue- IFRS 15 Handbook, 2019. Disponibil la adresa: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf(Accesat:15 Noiembrie 2021)

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, cupoanele sunt adesea percepute ca fiind reduceri în momentul utilizării. În schimb, în absența unei oferte generale de marketing, societățile evaluează dacă cuponul transmite un drept important.[466] Această evaluare include luarea în considerare a probabilității de răscumpărare, deși probabilitatea de răscumpărare este adesea scăzută, ceea ce face mai puțin probabil ca cuponul să fie identificat ca fiind un drept real.

În multe cazuri, opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare cu o reducere față de prețul inițial al contractului dă naștere la drepturi substanțiale. De exemplu, în cazul în care o întreprindere utilizează un model cost-plus cu un preț majorat, în care o scădere a prețului este asociată cu o reducere a costurilor transferate clientului. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să ia în considerare următorii indicatori pentru a determina dacă prețul redus al unei achiziții voluntare reflectă prețul de vânzare independent al bunurilor sau serviciilor în cauză, adică dacă există un drept substanțial (se vedea Tabel nr. 4.4).

Tabel nr. 4.4. Repere privind stabilirea drepturilor generate de contractele cu clienții din perspectiva IFRS 15

Drepturi nesemnificative	Drepturi semnificative
Scăderea prețului reflectă scăderea așteptată a costurilor	Scăderea prețului este incrementală față de scăderea așteptată a costurilor
Scăderea prețului este în concordanță cu scăderile de preț pentru alte bunuri sau servicii mature similare	Scăderea prețului este incrementală față de scăderea prețului pentru alte bunuri sau servicii mature similare
Prețul redus este în concordanță cu prețul redus oferit altor clienți, inclusiv clienților noi – adică toți clienții actuali și potențiali beneficiază de scăderea costurilor	Prețul redus este mai mic decât prețul oferit altor clienți – adică nu toți clienții beneficiază de scăderea costurilor
Dreptul la preț redus nu se acumulează într-o manieră care să stimuleze clientul să facă achiziții viitoare	Dreptul la preț redus se acumulează într-o manieră care stimulează clientul să facă achiziții viitoare

Sursa: Adaptare după KPMG, 2019[467]

În cazul în care un contract este nul fără o penalitate materială, pot apărea drepturi substanțiale în timpul perioadei de anulare a contractului. Aceasta deoarece contractele care pot fi reziliate fără penalități materiale de reziliere sunt similare din punct de vedere economic cu contractele care pot fi reînnoite. De exemplu, un contract pe trei ani care poate fi reziliat la sfârșitul fiecărui an fără penalități substanțiale de reziliere nu este diferit de un contract pe un an cu două opțiuni de reînnoire pe un an. Prin urmare, întreprinderile ar trebui să analizeze dacă orice perioadă de reînnoire dă naștere unui drept substanțial.

Considerăm că abordarea alternativă nu se limitează la reînnoirea contractelor (de exemplu, dreptul de a reînnoi contracte de servicii suplimentare în aceleași condiții). Ea poate fi aplicată și altor tipuri de drepturi substanțiale (de exemplu, opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare cu o reducere, dacă bunurile sau serviciile opționale sunt similare cu cele prevăzute în contract). De exemplu, abordarea alternativă ar putea fi considerată ca fiind aplicabilă acordurilor potențiale de reducere a volumului. Conform abordării alternative, o entitate ar aloca prețul tranzacției prin raportare la numărul total de bunuri pe care clientul se așteaptă să le achiziționeze în cadrul contractului și la contraprestația totală corespunzătoare care se așteaptă să fie obținută din aceste achiziții. Standardul nu oferă îndrumări detaliate cu

[466] Moore, S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you?, 2018. Disponibil la adresa: https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20 Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf (Accesat: 08 August, 2019)

[467] Idem [575], KPMG, Revenue- IFRS 15 Handbook, 2019.

Scanned with OKEN Scanner

privire la modul de determinare a cantității de bunuri sau servicii așteptate care urmează să fie furnizate.[468] Metodele de determinare a acestei sume includ:

• *Pe bază de contract:* în cadrul acestei abordări, o entitate tratează fiecare opțiune care oferă unui client un drept material ca fiind "bunuri sau servicii care se așteaptă să fie furnizate", cu excepția cazului în care se așteaptă ca dreptul clientului să expire fără a fi exercitat. De exemplu, în cazul în care o opțiune de reînnoire are un preț contractual de 100 și o probabilitate de 60% de a fi exercitată, entitatea va include 100 în prețul ipotetic al tranzacției în loc de 60. Acest lucru se datorează faptului că 100 reprezintă "contraprestația așteptată și adecvată" pentru bunurile sau serviciile suplimentare. Entitatea ar aloca apoi prețul ipotetic al tranzacției (inclusiv 100) tuturor bunurilor sau serviciilor preconizate, inclusiv *opțiunea de reînnoire, pe baza prețurilor de vânzare independente relative ale acestora.*

• *Abordarea portofoliului*: în cadrul acestei abordări, o societate estimează numărul de bunuri sau servicii pe care se așteaptă să le furnizeze pe baza datelor istorice dintr-un portofoliu de tranzacții similare. De exemplu, să presupunem că o întreprindere încheie 100 de contracte anuale similare cu două perioade de reînnoire opționale aproximativ în același timp. Entitatea estimează prețul tranzacției și estimează numărul preconizat de reînnoiri ale portofoliului pentru a repartiza contravaloarea între contractul inițial și cel de reînnoire. În ambele abordări, dacă numărul de opțiuni exercitate efectiv diferă de așteptările entității, entitatea reduce prețul tranzacției și recunoaște veniturile în mod corespunzător. Considerăm că este permis ca o entitate să ajusteze numărul de bunuri sau servicii pe care se așteaptă să le primească în perioada în care există dreptul material, fie pe baza recuperării cumulative, fie pe bază prospectivă, atât timp cât entitatea a stabilit o politică privind această abordare. Că entitatea utilizează abordarea și o aplică în mod consecvent.

Un program de fidelizare a clienților care oferă unui client un drept material este contabilizat ca o obligație de executare separată.[469] Unele programe de fidelizare au puncte care expiră, în timp ce altele nu. Se pare că societățile pot aplica îndrumări privind defalcarea ambelor tipuri de programe pentru a determina când trebuie să recunoască veniturile pentru punctele care nu se așteaptă să fie exercitate. Acest lucru se datorează faptului că punctele reprezintă mai degrabă drepturi materiale multiple decât un singur drept cu un rezultat binar. Programele de fidelizare a clienților nu includ, în general, o componentă semnificativă de finanțare, chiar dacă perioada de timp dintre obținerea și utilizarea punctelor de fidelizare a clienților poate depăși un an. Acest lucru se datorează faptului că transferul de bunuri și servicii relevante către clienți, adică utilizarea punctelor de loialitate, este la discreția clientului. Multe programe de fidelizare a clienților pot fi anulate sau modificate de către emitent în orice moment.[470] Cu toate acestea, în cazul în care o entitate are o practică anterioară care creează o așteptare valabilă în rândul clienților săi că își va îndeplini angajamentele privind programele de loialitate, aceasta contabilizează aceste programe de loialitate a clienților ca o obligație de performanță separată. Cu alte cuvinte, entitatea a făcut o promisiune implicită de a gestiona un program de fidelizare a clienților.

Acordurile privind cardurile de credit includ adesea programe de fidelizare în cadrul cărora deținătorii de carduri primesc anumite beneficii pentru utilizarea cardului de credit. Astfel de acorduri necesită o analiză atentă pentru a determina tratamentul contabil adecvat. În cazul în care un acord privind cardurile de credit este inclus în totalitate sau parțial în domeniul de aplicare al standardului, banca determină dacă programul de fidelizare dă naștere

---

[468] Idem [574], PwC, Retail and consumer- IFRS 15 Solutions, June 2018.

[469] IFRS Community, Customer Loyalty Programmes and Other Options for Additional Goods or Services (IFRS 15), 2022. Disponibil la adresa: https://ifrscommunity.com/knowledge-base/customer-loyalty-programmes/#:~:

[470] PwC, Challenges for loyalty program managers under ASC 606/IFRS 15, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/library/loyalty-program-managers-asc606-ifrs15.html (Accessat: 8 August, 2019)

Scanned with OKEN Scanner

unei obligații de performanță separate și care este natura acestei obligații de performanță. Programele de fidelizare a clienților care oferă clienților drepturi acumulate care pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii cu reducere în viitor sunt, în general, contabilizate ca drepturi corporale în conformitate cu standardul. Conform acestei abordări, o parte din contravaloarea primită de deținătorul de card pentru tranzacțiile care generează aceste drepturi este amânată și recunoscută în momentul în care drepturile sunt exercitate. Provocarea în contabilizarea unor astfel de acorduri constă în identificarea tranzacțiilor care generează drepturi și, prin urmare, a tranzacțiilor pentru care banca amână o parte din venituri. Este posibil ca societățile să trebuiască să ia în considerare taxele anuale de membru al cardului sau comisioanele interbancare primite atunci când un client efectuează tranzacții cu un comerciant cu amănuntul și obține drepturi.[471] Raționamentul pentru o eventuală amânare a unei părți a comisionului interbancar este că entitatea poate considera că acest comision interbancar este plătit efectiv de către client. Celelalte entități implicate în tranzacție remit comisioanele interbancare băncii și, prin urmare, acționează doar ca agenți ai băncii în cadrul tranzacției. În cazul în care se consideră că acordurile nu intră în sfera de aplicare a prezentului standard, entitatea tratează costurile de funcționare a acestor programe ca fiind cheltuieli de marketing și asigură obligațiile care decurg din astfel de acorduri în conformitate cu dispozițiile prezentului standard.

În general, abordarea reziduală nu poate fi utilizată pentru a determina prețul de vânzare de sine stătător al punctelor de loialitate. Acest lucru se datorează faptului că această abordare poate fi utilizată numai în circumstanțe limitate, și anume atunci când prețul de vânzare independent este foarte variabil și nesigur.[472] Unele programe de fidelizare a clienților implică mai mult de o parte. În cazul în care alte părți sunt implicate în programele de fidelizare a clienților, societățile trebuie să evalueze dacă acestea acționează în calitate de agenți sau de mandanți în ceea ce privește punctele de loialitate și, dacă este cazul, bunurile sau serviciile furnizate în schimbul punctelor.

Programele de fidelizare pot fi structurate în diverse moduri. Printre acordurile tipice se numără:

- Punctele sunt emise de companii și pot fi folosite doar pentru bunuri sau servicii oferite de companie. În astfel de acorduri, societatea deține de obicei poziția principală în ceea ce privește punctele și bunurile sau serviciile oferite în schimbul punctelor.
- Punctele sunt emise de companii și pot fi răscumpărate, la alegerea clientului, pentru bunuri sau servicii oferite de companie sau de o terță parte. În astfel de acorduri, societatea este, de obicei, în poziția principală în ceea ce privește punctele de loialitate, deoarece este obligată să "aștepte" până când clientul face o alegere. O entitate își îndeplinește obligația de performanță și recunoaște venitul doar atunci când clientul răscumpără punctele de la entitate sau de la o terță parte. Entitatea evaluează dacă acționează în calitate de agent sau de mandant în ceea ce privește bunurile sau serviciile furnizate în schimbul punctelor.
- Punctele pot fi răscumpărate pentru bunuri sau servicii oferite numai de terți. În astfel de acorduri, societățile evaluează dacă acționează ca agent sau ca mandant în ceea ce privește punctele (adică dacă controlează punctele înainte de a le transfera clientului). În unele cazuri, această evaluare poate fi dificilă. De exemplu, o bancă poate oferi clienților săi cu carduri de credit un program de loialitate în cadrul căruia se obțin puncte pentru utilizarea anumitor companii aeriene. Înainte ca punctele să fie transferate clientului, trebuie să se stabilească dacă banca deține controlul asupra acestora. În cadrul acestui tip de acord, companiile își îndeplinesc de obicei obligațiile odată ce punctele au fost transferate clientului. În cazul în care o entitate participă la un program de loialitate gestionat de o terță parte, entitatea poate fi

[471] Idem [576], KPMG, Revenue- IFRS 15 Handbook, 2019.
[472] Idem [580], IFRS Community, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

obligată să plătească terţului - pentru îndeplinirea sarcinilor administrative legate de program; şi - pentru asumarea obligaţiei de a oferi o remuneraţie. Ar fi adecvat ca o entitate să recunoască sumele de plătit terţilor pentru îndeplinirea sarcinilor administrative ca o cheltuială în profit sau pierdere în perioada în care programul de loialitate este în funcţiune. Prin analogie cu principiul recunoaşterii veniturilor din programele de loialitate standard, ar fi oportun ca o entitate să recunoască sumele de plătit terţilor pentru asumarea obligaţiei de a oferi remuneraţie atunci când terţul devine obligat să ofere remuneraţie.

4.5. Efectuarea testelor de control privind recunoaşterea veniturilor

Controlul intern este un proces, pus în aplicare de către persoanele responsabile de guvernanţă şi de conducere, conceput pentru a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea obiectivelor entităţii. Această definiţie a controlului intern reflectă următoarele concepte de bază:

- Controlul intern este un proces, nu un eveniment, şi ar trebui să fie parte integrantă a unei serii de acţiuni şi activităţi continue care au loc în fiecare etapă a operaţiunilor;
- Oamenii sunt cei care fac ca controlul intern să funcţioneze. În timp ce responsabilitatea finală pentru un bun control intern revine conducerii, toate părţile interesate joacă un rol important;
- Indiferent cât de bine sunt concepute şi operate, controalele interne pot oferi doar o asigurare rezonabilă (nu absolută) că toate obiectivele vor fi atinse.[473]

Toate entităţile, indiferent de mărime, ar trebui să adopte metode de evaluare periodică a riscurilor şi să dezvolte, să pună în aplicare şi să îşi revizuiască sistemele de control intern. Metodele lor ar trebui să fie adaptate la nevoile lor specifice. Cadrul de control intern are cinci elemente interdependente: mediul de control, evaluarea riscurilor, activităţile de control, informarea şi comunicarea şi monitorizarea.[474] Aceste componente constituie nivelul minim de control intern pe care ar trebui să îl aibă o societate şi sunt pilonii în funcţie de care se evaluează controlul intern. Pentru a pune în aplicare cadrul, conducerea elaborează politici, proceduri şi practici detaliate care sunt compatibile cu activitatea comercială şi se asigură că acestea sunt integrate şi fac parte integrantă din activitatea comercială. Dacă societăţile iau în considerare componentele cadrului în planificarea lor şi le integrează în procesele lor, ele sunt pregătite să obţină beneficii maxime cu costuri minime.

Mediul de control al unei companii modelează cultura sa corporativă şi influenţează eficacitatea controalelor sale interne.[475] Mediul de control este un element intangibil. Cu toate acestea, el reprezintă baza pentru toate celelalte componente ale controlului intern, asigură disciplina şi structura şi cuprinde atât competenţa tehnică, cât şi angajamentul etic. Evaluarea riscurilor este procesul de identificare a riscurilor pentru realizarea obiectivelor unei entităţi, de analiză a evenimentelor potenţiale, de examinare a probabilităţii de apariţie a acestora şi a impactului lor asupra realizării obiectivelor entităţii şi de determinare a modului în care vor fi abordate riscurile. Conducerea societăţii ar trebui să fie conştientă de potenţialele zone de risc ridicat şi să caute riscuri ridicate, cum ar fi:[476] există o susceptibilitate sau un istoric de risipă,

---

[473] Lakis, V., & Giriūnas, L., The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152. DOI: 10.15388/Ekon.2012.0.890

[474] Leng, J., & Zhang, L., Research and Discussing on Internal Control Auditing. *Modern Economy*, 2014, 5, 785-790. DOI: 10.4236/me.2014.57072

[475] Omar, F. S., & Yussuf, S., Effect of control environment on the financial performance of higher learning public institutions in Zanzibar. *International Journal of Scientific and Technical Research Engineering*, 2021, 6(3), 18-25.

[476] Global Technolgy Audit Guide (GTAG), Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment, 2005. Disponibil la adresa: https://www.interniaudit.cz/download/(Accessat: 8 August, 2019)

Scanned with OKEN Scanner

fraudă sau erori; s-au produs modificări în structura organizatorică, sistemele sau personalul entității; controalele nu au fost revizuite pentru o perioadă substanțială de timp.

Activitățile de control sprijină punerea în aplicare eficientă a răspunsurilor la riscuri, inclusiv a politicilor și procedurilor, a aprobărilor, a autorizărilor, a validărilor, a validărilor, a verificărilor, a reconcilierii, a securității activelor și a separării sarcinilor. Aceste activități sunt desfășurate în întreaga activitate, la toate nivelurile și în toate funcțiile, și sunt concepute pentru a contribui la prevenirea sau la atenuarea riscurilor. Monitorizarea este efectuată pentru a evalua eficacitatea controalelor interne ale unei societăți și pentru a se asigura că acestea rămân eficiente. Monitorizarea este eficientă atunci când conduce la identificarea și remedierea deficiențelor de control înainte ca acestea să aibă un impact semnificativ asupra realizării obiectivelor entității Raportul Turnbull, publicat pentru prima dată în 1999, definește controlul intern și domeniul său de aplicare după cum urmează:

• Facilitarea de operațiuni eficiente și asigurarea că riscurile de afaceri, operaționale, financiare, de conformitate și alte riscuri semnificative sunt abordate în mod adecvat pentru a permite organizației să își atingă obiectivele. Aceasta include protejarea activelor și asigurarea identificării și gestionării pasivelor.

• Asigurarea calității rapoartelor interne și externe. Acest lucru presupune menținerea unor înregistrări și procese adecvate care să producă un flux de informații la timp, relevante și fiabile din surse interne și externe.

• Asigurarea conformității cu legile și reglementările aplicabile și cu politicile interne."[477]

Explicația lui Turnbull se concentrează pe rolul pozitiv pe care îl joacă controlul intern într-o organizație. Îmbunătățirea este necesară pentru a facilita operațiuni eficiente, iar un proces de control intern aplicat în mod corespunzător adaugă valoare organizației prin revizuirea rezultatelor în raport cu planul inițial și prin sugerarea unor modalități de soluționare a acestora. În același timp, Turnbull recunoaște că nu există un sistem perfect de control intern, deoarece toate organizațiile funcționează într-un mediu dinamic.[478] Prin urmare, scopul oricărui sistem de control ar trebui să fie acela de a oferi o asigurare rezonabilă că organizația își poate atinge obiectivele (a se vedea Tabel nr. 4.5).

Tabel nr. 4.5. Obiectivele controlului intern

Nr. crt.	Obiective	Descriere
1.	Desfășurarea eficientă a activității	Trebuie să existe controale pentru a se asigura că procesele se desfășoară fără probleme și că operațiunile nu sunt perturbate. Acest lucru reduce riscul de ineficiență organizațională și amenințările la adresa creării de valoare.
2.	Protecția activelor	Trebuie să existe controale pentru a se asigura că activele sunt utilizate în scopul lor adecvat și că nu sunt vulnerabile la abuzuri sau furturi. O abordare cuprinzătoare a acestui scop trebuie să ia în considerare toate activele, inclusiv activele corporale și necorporale.
3.	Prevenirea și detectarea fraudei și a altor activități ilegale	Chiar și organizațiile mici, cu structuri organizaționale simple, pot deveni victime ale acestor încălcări, dar pe măsură ce dimensiunea și complexitatea organizației cresc, natura fraudei devine mai diversă, iar controalele trebuie să fie capabile să le abordeze.
4.	Completitudinea și acuratețea înregistrărilor financiare	Dacă înregistrările financiare nu sunt fiabile, organizația nu poate produce situații financiare exacte. Sistemul trebuie să fie capabil să înregistreze tranzacțiile astfel încât acestea să fie reflectate în mod corespunzător în conturile financiare.

[477] Page, M., & Spira, L., The *Turnbull report, internal control and risk management: The developing role of internal audit.* The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Scotland, 2004.

[478] Zaman, M., Generating Undue Expectations of the Corporate Governance Role of Audit Committees. *Managerial Auditing Journal*, 2001, 16, 5-9. DOI: 10.1108/02686900110363429

Scanned with OKEN Scanner

5.	Întocmirea la timp a situațiilor financiare	Organizația trebuie să fie capabilă să își îndeplinească obligația legală de a furniza situații financiare exacte și la timp. De asemenea, are obligația de a întocmi situații financiare semnificative pentru acționari.

Sursa: Obiectivele generale ale controlului intern, Ordonanță 119/1999. Disponibil la adresa: https://lege5.ro/

Controlul intern poate fi aplicat, de asemenea, proceselor de contabilitate de gestiune necesare pentru planificarea strategică, luarea deciziilor și monitorizarea eficientă a performanței organizaționale.[479]

În multe entități mici, fără personalitate juridică, cum ar fi întreprinderile individuale și parteneriatele, responsabilitatea pentru controlul intern revine adesea proprietarilor înșiși. În cele mai multe cazuri, proprietarul este pe deplin implicat în activitatea propriu-zisă a întreprinderii și, de obicei, are capacitatea de a ține evidența completă a tranzacțiilor și a situației generale a întreprinderii, chiar dacă sunt angajați. Pe măsură ce o organizație se dezvoltă, crește nevoia de controale interne. Acest lucru se datorează faptului că gradul de specializare crește și devine imposibil să se țină evidența completă a ceea ce se întâmplă în toate părțile afacerii.[480] În cazul unei societăți cu răspundere limitată, consiliul de administrație este responsabil pentru asigurarea unui control intern adecvat. Deoarece directorii acționează ca agenți ai acționarilor, ei sunt responsabili în fața acestora. La rândul lor, directorii pot considera prudent să înființeze un departament de control intern dedicat. Momentul în care se ia această decizie va depinde de măsura în care beneficiile funcției depășesc costurile. Directorii ar trebui să acorde atenția cuvenită mediului de control. Pentru ca controlul intern să fie eficient, este necesar să se dezvolte o cultură corporativă adecvată și să se încorporeze un angajament puternic față de control în întreaga organizație. Controalele interne includ următoarele:

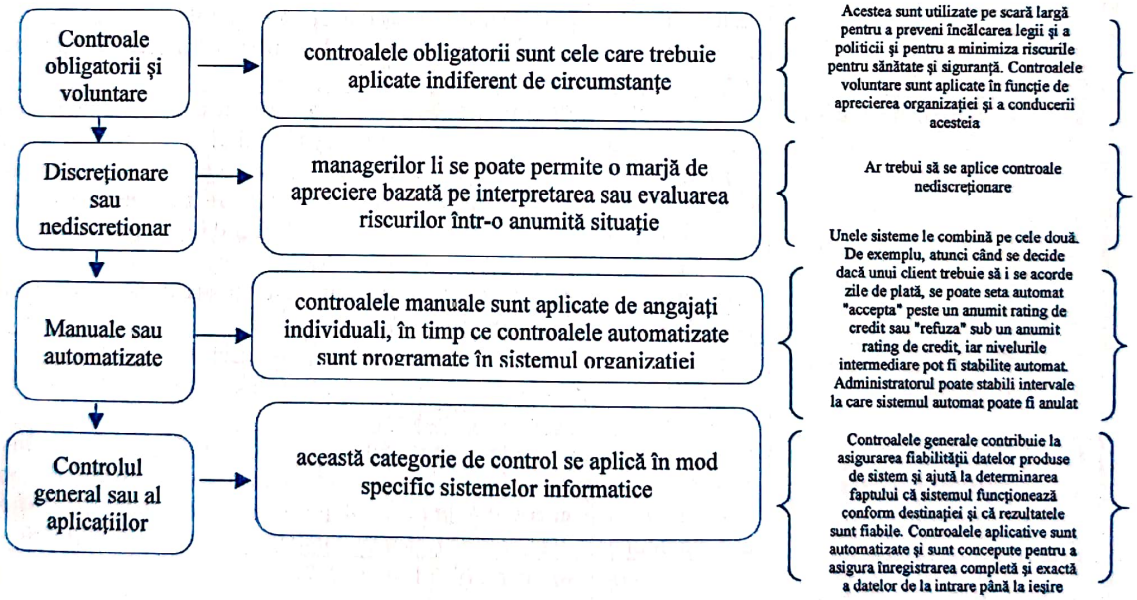


Figura nr. 4.6. Elemente ale controlului intern în gestiunea financiară
Sursa: Adaptare după Wakida, E., & Shambrook, J., Internal controls in financial management: Balancing controls and risks. Internal Controls in Financial Management, Summer 2014, 1-12.

Auditul intern este o funcție de asigurare internă, dar independentă. Deși auditorii interni sunt, de obicei, angajați ai organizației, aceștia ar trebui să funcționeze independent de conducere pentru a se asigura că analizele, aprecierile și rapoartele lor nu sunt părtinitoare sau

[479] Mishra, S., & Dhillon, G., Defining internal control objectives for information systems security: A value focused assessment, *16th European Conference on Information Systems*, ECIS 2008 (pp.1334-1345).
[480] Arwinge, O., *Key components of internal control.* In Internal Control: A Study of Concept and Themes (eds. O., Arwinge), (pp.37-53), Physica Heidelberg,Germany, 2013, DOI:10.1007/978-3-7908-2882-5_3.

Scanned with OKEN Scanner

influențate în mod nejustificat. Șeful auditului intern ar trebui să raporteze consiliului de administrație sau comitetului de audit. Unele organizații își consolidează independența prin externalizarea funcției de audit intern către o societate externă specializată. Testarea auditului intern este o evaluare internă a controalelor interne și a controlului de gestiune pentru a se asigura că acestea sunt conforme cu standardele prescrise.[481]

Mai departe în Tabelul nr 4.6, sunt prezentate aspectele privind procedurile comune de control:[482]

Tabel nr. 4.6. Proceduri comune de control

Nr. crt.	Proceduri	Detaliere
1.	Verificări fizice	Aceste controale includ restricții de acces la clădiri, la anumite zone de birouri sau instalații sau la echipamente, de exemplu, porți de intrare în incintă, carduri și parole. Acestea includ, de asemenea, restricții fizice, cum ar fi reparațiile pentru a împiedica sustragerea activelor fixe
2.	Restricții de permisiune și autorizare	Mulți angajați trebuie să respecte restricțiile de autorizare, iar acestea sunt de obicei stabilite în termenii și condițiile de angajare. De exemplu, managerii subalterni pot rezerva bilete de avion de afaceri de până la 500 USD, dar trebuie să obțină aprobarea unui nivel superior de conducere pentru a cumpăra bilete mai mari de atât
3.	Separarea sarcinilor	Pentru a minimiza riscul de erori și fraude, sarcinile legate de gestionarea numerarului sunt adesea separate. De exemplu, în camera de corespondență a unei companii în care se primesc numerar prin poștă, angajatul care înregistrează numerarul este o persoană separată de angajatul care deschide bunurile. Separarea se referă, de asemenea, la alte funcții. La nivelul conducerii superioare, în prezent, este o bună practică să se separe funcțiile de președinte și director general. În plus, în calitate de funcție de asigurare independentă, auditul intern ar trebui să fie complet separat de funcția financiară și ar trebui să aibă o linie de raportare directă la consiliul de administrație sau la comitetul de audit.
4.	Controale de gestiune	Aceste controale sunt efectuate de către managerii înșiși. Un exemplu este analiza variațiilor, în cadrul căreia managerilor li se poate cere să analizeze variațiile dintre rezultatele planificate și cele reale ca parte a activității lor. Gestionarea performanțelor subordonaților este, de asemenea, un element esențial pentru mulți manageri. Mai jos în lanțul de comandă, controlul de supraveghere se exercită asupra tranzacțiilor zilnice. Controalele organizaționale sunt exercitate în conformitate cu structura organigramei și cu responsabilitățile liniei ierarhice/personalului.
5.	Controale aritmetice și contabile	Aceste controale sunt instituite pentru a se asigura că tranzacțiile sunt înregistrate și procesate în mod corespunzător. Procedurile includ aici reconcilieri și balanțe de verificare
6.	Gestionarea resurselor umane	Sunt instituite controale asupra tuturor aspectelor legate de gestionarea personalului. De exemplu, aceasta include verificarea calificărilor, verificarea referințelor și a cazierului judiciar al persoanelor recrutate și verificarea personalului care este certificat pentru competență și eficiența formării

Sursa: Adaptare după Eniola, 2020

[481] Botez, D., & Melega, A., Internal audit-actualities and challenges. Studies and scientific researches. Economics edition, 2020, (32). DOI: 10.29358/sceco.v0i32.482

[482] Eniola, A., Internal Control Procedures and Firm's Performance. International Journal of Scientific & Technology Research, 2020, 9, 6407-6415.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea auditului intern şi raportul de control intern privind riscurile majore care afectează organizaţia. Obiectivul aici este de a verifica măsura în care controalele pot controla riscurile în cazul în care acestea se materializează. Constatările din aceste rapoarte ar trebui să permită conducerii să reconsidere controalele şi, dacă este necesar, să le modifice sau să le reproiecteze. Auditul intern poate revizui aceste informaţii pentru a se asigura că sunt corecte, adecvate scopului şi oportune.[483] Pot fi aplicate teste pentru a determina dacă informaţiile sunt măsurate corect şi, prin urmare, adecvate ca bază pentru informarea managementului şi a părţilor interesate externe.

Există o nevoie din ce în ce mai mare ca organizaţiile să implementeze standarde de performanţă în materie de conformitate. Aceasta poate fi pentru a îndeplini cerinţele autorităţilor de reglementare externe sau pentru a funcţiona în conformitate cu standarde interne prestabilite. Auditurile interne trebuie să examineze conformitatea cu astfel de standarde. În acest sens, sarcina auditorilor interni se extinde, deoarece din ce în ce mai multe organizaţii caută să respecte nu numai standardele industriale pentru furnizarea de produse şi servicii, ci şi standardele de mediu relevante. Ţinând cont de exemplele prezentate în paragrafele anterioare, principalele controale care ar trebui implementate în cadrul companiilor pentru a atenua riscurile asociate dispozitivelor mobile sunt (a se vedea Tabel nr. 4.7).

Tabel nr. 4.7. Controale interne privind conformitatea veniturilor în contabilitate din vânzarea echipamentelor mobile în industria de Telecomunicaţii

Aserţiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
Clasificarea	Revizuirea prezentării situaţiilor financiare şi a informaţiilor aferente	Proprietarul controlului efectuează o revizuire independentă a situaţiilor financiare şi a dezvăluirilor aferente, folosind o prezentare a situaţiilor financiare şi o listă de verificare a dezvăluirii, pentru a determina că: a. Situaţiile financiare sunt prezentate fidel în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. b. Situaţiile financiare sunt de acord cu informaţiile justificative subiacente. c. Prezentările (inclusiv politicile contabile semnificative şi consideraţiile referitoare la adoptarea noilor standarde contabile) sunt corecte şi complete.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contract, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza") pentru contract.

[483] Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K., The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. Journal of Accounting Literature, 2014, 23, 194-244.

Scanned with OKEN Scanner

	ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	
	[Consumator] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza") pentru tipul de contract.
Completitudine	Generarea şi calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate şi generate automat pe baza datelor facturabile şi a fişierului principal de preţuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacţia în venituri şi creează o creanţă corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului şi creanţelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puţin lunar, proprietarul controlului revizuieşte reconcilierea dintre încasările de numerar şi creanţele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depăşesc pragul stabilit sunt investigate şi rezolvate în timp util.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a colectabilităţii contractelor	În mod periodic, titularul controlului reevaluează criteriul de colectare pentru: A. Contracte care nu au îndeplinit anterior definiţia unui contract conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă colectarea este probabilă la începutul contractului, astfel încât recunoaşterea veniturilor să fie adecvată. b. Contracte existente dacă există indicatori că a existat o schimbare semnificativă a faptelor şi circumstanţelor (de exemplu, dacă capacitatea de plată a unui client s-a deteriorat semnificativ) care nu au fost recunoscute anterior conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă faptele şi circumstanţele ulterioare s-au schimbat astfel încât contractul să îndeplinească toate criteriile pentru a fi contabilizat ca un contract. Dacă un contract îndeplineşte criteriile unui contract cu un client, proprietarul controlului aprobă ca contractul să fie adăugat la fişierul principal al clientului pentru crearea comenzii de achiziţie.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Reconcilierea listei de contracte cu sistemul ERP/Sistemul de venituri	În mod periodic, proprietarul controlului revizuieşte reconcilierea dintre Lista de Contracte obţinută de la departamentul Juridic şi contractele încărcate în sistemul ERP/Venituri (de exemplu, sistem ERP, subregistru de venituri, foaia de calcul Excel). Orice elemente de reconciliere sunt revizuite şi abordate în timp util.
Apariţia	Examinare a fişierului principal al clientului [Detective]	Pe lângă evaluările regulate ale modificărilor aduse fişierului principal al clientului, proprietarul controlului revizuieşte anual fişierul principal al clienţilor pentru orice client inactiv. Clienţii inactivi identificaţi sunt aprobaţi pentru eliminarea din fişierul principal al clienţilor.
	Examinare a fişierului principal al clientului [Preventiv]	Proprietarul controlului revizuieşte şi aprobă adăugările sau modificările informaţiilor despre clienţi înainte de a fi efectuate modificări periodice în fişierul principal al clientului.
	Identificarea contractului este revizuită şi aprobată	„Deţinătorul controlului revizuieşte o analiză a concluziilor contabile („Analiza") pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul"), alte informaţii relevante care formează contractul („alte informaţii""), după caz, şi ratingul intern de credit pentru a evalua următoarele a. Toţi termenii contractuali cheie sunt identificaţi care sunt necesari pentru a recunoaşte în mod corespunzător veniturile şi toţi termenii contractuali identificaţi în analiză sunt de acord cu contractul b. Toate cele cinci criterii necesare pentru stabilirea unui contract au fost îndeplinite:

Scanned with OKEN Scanner

		○ Fiecare parte a aprobat contractul şi se angajează să îşi îndeplinească obligaţiile respective. ○ Entitatea poate identifica drepturile fiecărei părţi cu privire la bunurile sau serviciile care urmează să fie transferate ○ Entitatea poate identifica termenele de plată pentru bunurile sau serviciile care urmează să fie transferate ○ Contractul are substanţa comerciala. ○ Colectarea este probabilă. Ca parte a evaluării criteriilor de colectare, proprietarul controlului revizuieşte ratingul intern de credit al clientului. c. Contractul a fost combinat în mod corespunzător, dacă este cazul, pe baza criteriilor din cadrul de raportare financiară aplicabil. d. Contabilitatea modificărilor contractului este adecvată (adică prospectiv, retroactiv sau ca un aranjament separat). e. Dacă sunt identificate obligaţiile de execuţie ale contractului (indicate în mod explicit în contract şi implicit prin practicile comerciale obişnuite ale entităţii).
	Generarea şi calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate şi generate automat pe baza datelor facturabile şi a fişierului principal de preţuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacţia în venituri şi creează o creanţă corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului şi creanţelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puţin lunar, proprietarul controlului revizuieşte reconcilierea dintre încasările de numerar şi creanţele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depăşesc pragul stabilit sunt investigate şi rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile şi conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) şi a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecţională. Procesul de potrivire bidirecţională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepţii de la potrivirea bidirecţională sunt investigate şi rezolvate înainte ca factura să fie generată şi o înregistrare în jurnal.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a colectabilităţii contractelor	În mod periodic, titularul controlului reevaluează criteriul de colectare pentru: a. Contracte care nu au îndeplinit anterior definiţia unui contract conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă colectarea este probabilă la începutul contractului, astfel încât recunoaşterea veniturilor să fie adecvată. b. Contracte existente dacă există indicatori că a existat o schimbare semnificativă a faptelor şi circumstanţelor (de exemplu, dacă capacitatea de plată a unui client s-a deteriorat semnificativ) care nu au fost recunoscute anterior conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă faptele şi circumstanţele ulterioare s-au schimbat astfel încât contractul să îndeplinească toate criteriile pentru a fi contabilizat ca un contract. Dacă un contract îndeplineşte criteriile unui contract cu un client, proprietarul controlului aprobă ca contractul să fie adăugat la fişierul principal al clientului pentru crearea comenzii de achiziţie.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea limitelor de credit	Pentru fiecare client, limitele de credit sunt revizuite periodic de către Managerul de credite pe baza capacităţii de plată a clientului şi a rezultatelor colectării anterioare.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contract, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.

Scanned with OKEN Scanner

	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
Acurateţe	Revizuirea fişierului principal de preţuri [Detective]	Anual, proprietarul controlului examinează şi aprobă fişierul principal de preţuri.
	Examinarea fişierului principal de preţuri [Preventiv]	Proprietarul controlului revizuieşte şi aprobă preţuri noi şi modificări ale preţurilor existente în fişierul principal de preţuri în mod periodic.
	Generarea şi calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate şi generate automat pe baza datelor facturabile şi a fişierului principal de preţuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacţia în venituri şi creează o creanţă corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului şi creanţelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puţin lunar, proprietarul controlului revizuieşte reconcilierea dintre încasările de numerar şi creanţele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depăşesc pragul stabilit sunt investigate şi rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile şi conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) şi a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecţională. Procesul de potrivire bidirecţională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepţii de la potrivirea bidirecţională sunt investigate şi rezolvate înainte ca factura să fie generată şi o înregistrare în jurnal.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contract, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacţiei	Proprietarul controlului revizuieşte contravaloarea fixă identificată pentru contract, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul („alte informaţii"), după caz, pentru a evalua dacă contravaloarea fixă este completă şi exactă şi este de acord cu termenii contractului.
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacţiei	Proprietarul controlului revizuieşte contravaloarea fixă identificată pentru fiecare tip de contract, precum şi alte informaţii relevante care formează tipul de contract („alte informaţii"), după caz, pentru a evalua dacă contravaloarea fixă este completă şi exactă şi este de acord cu termenii din contractul.
	[Consumator] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza") pentru tipul de contract.

Scanned with OKEN Scanner

Respectarea perioadei limită	Revizuirea analizei limitelor FOB	În mod periodic, analiza mărfurilor facturate şi expediate la destinaţie FOB care nu au fost încă livrate clientului este revizuită şi înregistrarea jurnalului aferentă (dacă este necesar) este revizuită, aprobată şi postată.
	Generarea şi calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate şi generate automat pe baza datelor facturabile şi a fişierului principal de preţuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacţia în venituri şi creează o creanţă corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului şi creanţelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puţin lunar, proprietarul controlului revizuieşte reconcilierea dintre încasările de numerar şi creanţele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depăşesc pragul stabilit sunt investigate şi rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile şi conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) şi a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecţională. Procesul de potrivire bidirecţională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepţii de la potrivirea bidirecţională sunt investigate şi rezolvate înainte ca factura să fie generată şi o înregistrare în jurnal.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă a contractului, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil. .
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza") pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza") pentru tipul de contract.
Apariţia; Precizie; Perioada-limită	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă a contractului, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită şi aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieşte încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum şi alte informaţii relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoaşterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil. .

Scanned with OKEN Scanner

	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuiește datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza") pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuiește datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza") pentru tipul de contract.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea contractelor de combinat	La inițierea contractului, proprietarul controlului revizuiește Lista de contracte obținută de la departamentul juridic pentru a identifica contractele încheiate în același timp sau aproape în același timp cu același client (sau părți afiliate clientului) pentru a evalua dacă contractele îndeplinesc unul sau mai multe criterii de combinare. un contract. Proprietarul controlului evaluează dacă contractele au fost combinate corespunzător în sistemul ERP.
Apariția; Completitudine; Precizie	Revizuirea recomandărilor practice adoptate	În mod periodic, toate măsurile practice adoptate de entitate care afectează măsurarea și recunoașterea veniturilor sunt revizuite de proprietarul controlului și evaluate pentru a concluziona dacă adoptarea acestor politici este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
Respectarea perioadei limită	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Obligațiile de performanță identificate în contract sunt revizuite și aprobate	Deținătorul controlului revizuiește o analiză a concluziilor contabile („Analiza") pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul") și alte informații relevante care formează contractul („alte informații" "), după caz, pentru a evalua următoarele: a. Dacă sunt identificate obligațiile de execuție ale contractului (indicate în mod explicit în contract și implicit prin practicile comerciale obișnuite ale entității), inclusiv, dar fără a se limita la, drepturile materiale, garanțiile de tip serviciu. b. Dacă obligațiile de performanță identificate în contract sunt corecte prin evaluarea fiecărui bun și serviciu promis pentru a determina dacă acesta este capabil să fie distinct și distinct în contextul contractului. Deținătorul controlului revizuiește o analiză a concluziilor contabile („Analiza") pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul") și alte informații relevante care formează contractul („alte informații" "), după caz, pentru a evalua următoarele:
	[Consumator] Obligațiile de performanță identificate în contract sunt revizuite și aprobate	„Deținătorul controlului revizuiește o analiză a concluziilor contabile („Analiza") pentru fiecare tip de contract de venituri, contractul de venituri standard („Contractul") și alte informații relevante care formează contractul („ alte informații""), după caz, pentru a evalua următoarele: a. Dacă sunt identificate obligațiile de execuție ale contractului (indicate în mod explicit în contract și implicit prin practicile comerciale obișnuite ale entității), inclusiv, dar fără a se limita la, drepturile materiale, garanțiile de tip serviciu. b. Dacă obligațiile de performanță identificate în contract sunt corecte prin evaluarea fiecărui bun și serviciu promis pentru a determina dacă acesta este capabil să fie distinct și distinct în contextul contractului."
Acuratețe	Estimările contabile sunt revizuite periodic	„Analiza modificărilor estimărilor este revizuită de proprietarul controlului pentru acuratețe și orice discrepanțe sunt rezolvate înainte de recunoașterea veniturilor. Proprietarul controlului ia în considerare următoarele atunci când revizuiește analiza modificărilor estimărilor:

Scanned with OKEN Scanner

		a. Pentru contractele în derulare cu un element variabil de contraprestație, dacă contraprestația variabilă estimată și contraprestația variabilă constrânsă trebuie revizuite pe baza informațiilor noi identificate în perioada de raportare sau a soluționării incertitudinilor. b. Pentru contractele în derulare cu o componentă de finanțare semnificativă, verificați dacă intrările (de exemplu, rata de actualizare) nu sunt actualizate după începerea contractului. c. Modificările valorii juste a contraprestației fără numerar din alte motive decât forma contraprestației sunt evaluate ca contraprestație variabilă, iar necesitatea de a constrânge estimarea valorii juste a contraprestației fără numerar este reevaluată, după caz. d. Pentru contractele în derulare cu contraprestație plătibilă clientului, dacă contraprestația estimată plătibilă clientului ar trebui revizuită pe baza noilor informații identificate în perioada de raportare sau soluționarea incertitudinilor."
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacției	„Deținătorul controlului revizuiește analiza pentru componenta semnificativă de finanțare a prețului tranzacției pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul („„alte informații"), după caz, pentru a evalua componenta semnificativă de finanțare pentru ca urmare a: a. Dacă există indicatorii unei componente semnificative de finanțare. b. Dacă componentele de finanțare identificate sunt semnificative pentru contract. c. Determinarea dacă contractul se califică pentru componenta de finanțare semnificativă măsuri practice. Dacă dobânda utilizată pentru a calcula componenta semnificativă de finanțare este exactă."
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacției	„Deținătorul controlului revizuiește analiza pentru componenta contraprestației variabile a sumei tranzacției pentru fiecare tip de contract, precum și alte informații relevante care formează tipul de contract („„alte informații"), după caz, pentru a evalua contraprestația variabilă, inclusiv: a. Dacă contraprestația variabilă se bazează pe termenii contractului, politicile entității și practicile comerciale obișnuite, istoricul acordării de concesii de preț, declarațiile specifice ale entității privind acceptarea unei sume a contraprestației care este mai mică decât prețul declarat în contract sau alte dovezi care indică intenția entității de a oferi o concesiune de preț. b. Dacă contraprestația variabilă se bazează pe termenii din contract și dacă există dovezi contradictorii. c. Dacă este utilizată metoda adecvată de estimare a contraprestației variabile, inclusiv caracterul rezonabil al probabilităților atribuite fiecărei valori, după caz. d. Dacă considerația variabilă ar trebui să fie constrânsă luând în considerare probabilitatea unei inversări și amploarea inversării potențiale în valoarea cumulativă a veniturilor recunoscute și pragul care declanșează o estimare constrânsă."
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacției	Proprietarul controlului revizuiește analiza componentei contraprestației plătibile a sumei tranzacției pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații"), după caz, pentru a determina dacă contraprestația plătibilă unui client este completă și exactă. și este de acord cu termenii din contract.
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacției	Proprietarul controlului revizuiește analiza componentei contraprestației plătibile a sumei tranzacției pentru fiecare tip de credit preaprobat pentru a determina dacă contraprestația plătibilă unui client este completă și exactă și este de acord cu termenii din tipul de contract.

Scanned with OKEN Scanner

	Estimările contabile sunt revizuite periodic	„Analiza modificărilor estimărilor este revizuită de proprietarul controlului pentru acuratețe și orice discrepanțe sunt rezolvate înainte de recunoașterea veniturilor. Proprietarul controlului ia în considerare următoarele atunci când revizuiește analiza modificărilor estimărilor: a. Pentru contractele în derulare cu un element variabil de contraprestație, dacă contraprestația variabilă estimată și contraprestația variabilă constrânsă trebuie revizuite pe baza informațiilor noi identificate în perioada de raportare sau a soluționării incertitudinilor. b. Pentru contractele în derulare cu o componentă de finanțare semnificativă, verificați dacă intrările (de exemplu, rata de actualizare) nu sunt actualizate după începerea contractului. c. Modificările valorii juste a contraprestației fără numerar din alte motive decât forma contraprestației sunt evaluate ca contraprestație variabilă, iar necesitatea de a constrânge estimarea valorii juste a contraprestației fără numerar este reevaluată, după caz. d. Pentru contractele în derulare cu contraprestație plătibilă clientului, dacă contraprestația estimată plătibilă clientului ar trebui revizuită pe baza noilor informații identificate în perioada de raportare sau soluționarea incertitudinilor.”
	[Afaceri/Comerț cu ridicata] Revizuirea prețurilor de vânzare independente observabile	În mod periodic, proprietarul controlului examinează Lista prețurilor de vânzare independente observabile pentru a confirma că prețurile se bazează pe date observabile.
	[Consumator] Revizuirea prețurilor de vânzare independente observabile	În mod periodic, proprietarul controlului examinează Lista prețurilor de vânzare independente observabile pentru a confirma că prețurile se bazează pe date observabile.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a prețurilor de vânzare autonome estimate	În mod periodic, proprietarul controlului revizuiește Analiza estimărilor pentru prețul de vânzare independent pentru a determina că toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de client) sunt luate în considerare și că metoda adecvată de estimare a prețului de vânzare independent este utilizată pentru bunuri sau servicii care nu au prețuri de vânzare observabile.
	[Consumator] Examinare a prețurilor de vânzare autonome estimate	În mod periodic, proprietarul controlului revizuiește Analiza estimărilor pentru prețul de vânzare independent pentru a determina că toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de client) sunt luate în considerare și că metoda adecvată de estimare a prețului de vânzare independent este utilizată pentru bunuri sau servicii care nu au prețuri de vânzare observabile.
	Revizuirea alocarii sumei tranzacției la obligațiile de executare	Proprietarul controlului revizuiește o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru fiecare tip de contract standard, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a verifica dacă alocarea sumei tranzacției , inclusiv contraprestația variabilă și modificările valorii tranzacției, obligațiilor de performanță (pe baza prețurilor de vânzare relative independente) este exactă.
	Apariția; Completitudine; Precizie; A tăia calea; Clasificare	Revizuirea recomandărilor practice adoptate
Clasificarea	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul	Proprietarul controlului revizuiește datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contract.

Scanned with OKEN Scanner

ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	
[Consumator] Introducerea condiţiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită şi aprobată	Proprietarul controlului revizuieşte datele relevante de recunoaştere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligaţiile de performanţă, valoarea tranzacţiei şi preţul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri şi verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza") pentru tipul de contract.
[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea determinării principalului versus agentului	Proprietarul controlului revizuieşte analiza concluziilor contabile („Analiza") pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul") şi alte informaţii relevante care formează contractul („alte informaţii"), după caz, inclusiv luarea în considerare a indicatorilor de control, pentru a verifica dacă concluzia dacă entitatea acţionează ca principal sau agent în contract este corectă.
[Consumator] Analiza determinării principalului versus agentului	Proprietarul controlului revizuieşte analiza concluziilor contabile („Analiza") pentru fiecare tip de contract de venituri, contractul standard de venituri („Contractul") şi alte informaţii relevante care formează contractul („alte informaţii"), după caz , inclusiv luarea în considerare a indicatorilor de control, pentru a verifica dacă concluzia dacă entitatea acţionează ca principal sau agent în contract este exactă.

Sursa: elaborat în baza studiului de caz prezentat în Tabel nr. 4.1

Controalele interne asigură coeziunea şi coerenţa pentru a stabili ordinea şi procedurile în cadrul întreprinderii. Proprietarii de întreprinderi stabilesc protocoale, fixează limite pentru modul în care sunt urmate procedurile şi revizuiesc în mod regulat eficacitatea şi acurateţea controalelor. Procesele de control intern stabilite descriu modul în care întreprinderea gestionează tranzacţiile financiare şi în care sunt alocate sarcinile de gestionare şi operaţionale.[484] În cazul în care procedurile şi procedurile sunt clare, angajaţii înţeleg ce se aşteaptă de la ei şi cum trebuie să îşi îndeplinească sarcinile zilnice. Controalele interne le explică angajaţilor procedurile şi procedurile, astfel încât aceştia să nu fie lăsaţi să ghicească cum ar trebui să îşi îndeplinească sarcinile sau ce proceduri ar trebui să urmeze.[485] Modificările aduse controalelor interne sunt raportate angajaţilor, iar aceştia sunt informaţi cu promptitudine cu privire la schimbările care vizează îmbunătăţirea eficienţei şi reducerea erorilor. Controalele interne sunt riguros documentate pentru a îmbunătăţi înţelegerea şi respectarea procedurilor de către angajaţi.

Atunci când un proces este pus în aplicare, monitorizarea continuă a eficacităţii sale permite conducerii să determine dacă procesul funcţionează sau dacă necesită o atenţie suplimentară. Procesele îmbunătăţite îmbunătăţesc, de asemenea, acurateţea rapoartelor financiare pe care conducerea se poate baza pentru a lua decizii şi a face aprecieri în cunoştinţă de cauză. Controalele interne pot îmbunătăţi eficienţa operaţională prin eliminarea etapelor inutile sau duplicitare din proceduri şi procese. Aceasta include automatizarea controalelor manuale şi combinarea eficientă a funcţiilor. Creşterea eficienţei operaţionale permite conducerii să primească informaţii în timp util pentru a verifica dacă operaţiunile curente ating obiectivele companiei. Controalele interne asigură separarea sarcinilor pentru a evita conflictele de interese şi pentru a reduce potenţialul de gestionare

[484] Azad, D., Internal Controls in Management Information System. *International Journal of Computer Information Systems*. 2011, 2. 58-61.
[485] Dubihlela, J., & Nqala, L., Internal controls systems and the risk performance characterizing small and medium manufacturing firms in the Cape Metropole. *International Journal of Business and Management Studies*, 2017, 9(2), 87-103.

Scanned with OKEN Scanner

financiară defectuoasă.[486] Separarea sarcinilor stabileşte un sistem de verificări şi echilibre şi garantează că nicio persoană nu are acces la toate informaţiile. Una dintre funcţiile controlului intern este de a limita pierderile companiei ca urmare a deturnării sau gestionării necorespunzătoare a fondurilor de către angajaţi sau conducere. Controalele interne reduc pierderile prin identificarea fraudei şi a pierderilor financiare prin furt sau prin alte mijloace ilegale. Aceasta include menţinerea reconcilierilor extraselor de cont bancar şi efectuarea de audituri interne pentru a proteja inventarul şi activele.

Unele controale interne necesită aprobarea furnizorului sau a angajaţilor înainte de începerea activităţii. Având datele organizate, companiile sunt mai bine pregătite pentru litigii şi audituri externe. Controalele interne protejează interesele companiei şi ale clienţilor prin instituirea unor sisteme de înregistrare a datelor şi documentelor clienţilor şi prin aplicarea unor restricţii, cum ar fi solicitarea de parole pentru accesul la date.[487] Organizarea informaţiilor face ca datele financiare să fie sigure, dar accesibile şi îmbunătăţeşte eficienţa. Situaţiile financiare întocmite la timp nu numai că ajută conducerea să ia decizii cu privire la viitorul companiei, ci şi protejează părţile interesate şi reputaţia companiei. Situaţiile financiare periodice ajută la identificarea şi corectarea micilor erori înainte ca acestea să se transforme în probleme majore, consolidând în acelaşi timp încrederea în companie şi demonstrând transparenţa acesteia. Controalele interne contribuie la reducerea erorilor prin definirea unor protocoale şi proceduri pentru a reduce erorile angajaţilor şi pentru a le îmbunătăţi acolo unde este necesar. Entităţile reduc pierderile de venituri şi îşi consolidează reputaţia prin formarea eficientă a angajaţilor pentru a reduce erorile şi neînţelegerile. Controalele interne, cum ar fi formarea angajaţilor, pot fi continuate prin programe de formare continuă, începând cu orientarea şi continuând cu învăţarea noilor sisteme informatice şi procese de lucru. Controalele interne pot identifica erorile şi pot pune în aplicare îmbunătăţiri cu promptitudine prin atribuirea de roluri, iar membrii cheie ai echipei sunt responsabili de monitorizare şi raportare pe tot parcursul anului. Responsabilitatea se realizează dacă se conturează protocoale clare cu privire la modul în care sunt transmise, înregistrate, partajate şi raportate datele. Responsabilitatea sporită înseamnă că entităţile rămân conforme cu cerinţele de reglementare şi de înregistrare legală. În cazul în care există proceduri pentru funcţionarea entităţii, entitatea îşi poate atinge mai bine obiectivele. Conducerea poate avea un control mai bun asupra modului în care este condusă entitatea şi asupra respectării procedurilor. Operaţiunile comerciale stabile au procese detaliate pentru a clarifica rolurile angajaţilor, pentru a gestiona eficient informaţiile, pentru a identifica problemele şi pentru a face îmbunătăţiri. Controalele interne stabilite pot reduce costurile de audit extern prin furnizarea unei structuri clare cu privire la modul în care sunt implementate controalele interne şi la rezultatele acestora. Controalele interne obligatorii reduc necesitatea de a modifica sau de a restructura întregul control intern după un audit sau o revizuire externă.

Legea Sarbanes-Oxley a fost promulgată pentru a asigura responsabilitatea şi a menţine controalele interne pentru raportarea financiară.[488] Legea este o lege federală care protejează investitorii şi garantează că societăţile prezintă informaţii financiare corecte şi fiabile. Autorităţile publice, mari şi mici, sunt obligate să descrie şi să raporteze anual detalii privind controalele lor

---

[486] Elessa, M., The Assessment of Internal Control System on Financial Performance. *Journal of Commercial Environmental Studies*, 2016, 7, 1-25.

[487] Roberts, N. & Candreva, P.J., Controlling Internal Controls. *Public Administration Review*, 2006, 66, 463 - 465. DOI:10.1111/j.1540-6210.2006.00602.x.

[488] Abdullah, K.A. & Al-Jafari, M., The effect of Sarbanes-Oxley Act (SOX) on corporate value and performance. European Journal of Economics, *Finance and Administrative Sciences*, 2011, 33, 42-55.

Scanned with OKEN Scanner

interne. Prin respectarea Legii Sarbanes-Oxley, companiile pot creşte încrederea investitorilor şi pot demonstra integritatea modului în care tratează datele financiare ale companiilor.

4.6. Definirea KPI-lor specifici departamentului financiar, privind conformitatea recunoaşterii veniturilor cu IFRS 15

Conceptul de performanţă a explodat în lumea afacerilor în ultimii ani. Majoritatea întreprinderilor, în faţa unei concurenţe acerbe, declară că doresc să-şi îmbunătăţească performanţa şi au introdus metode de măsurare a nivelului de performanţă atins. Performanţa unei entităţi este reflectată în rezultatele pe care le obţine, iar eficienţa sa este măsurată în raport cu obiectivele sale strategice şi operaţionale. Managementul performanţei este ceea ce face o entitate pentru a deveni mai performantă şi pentru a obţine un avantaj faţă de concurenţii săi. În literatura de specialitate sunt oferite definiţii ale performanţei de către mai mulţi autori. Potrivit lui Tannenbaum şi Shimdt, "Lebas, în "Revue Française de Comptabilité", defineşte, de asemenea, performanţa ca fiind "un ansamblu de etape logice elementare de acţiune, de la intenţie la rezultat".[489]

Pe baza obiectivelor şi strategiilor pe care companiile şi le-au stabilit, performanţa lor va fi următoarea: *performanţa cantitativă* în toate exprimările sale posibile (profit, cifra de afaceri, piaţa, vânzări, lichiditate, costuri, numărul de contracte etc.) sau *performanţa calitativă* - comportamente solicitate pentru atingerea performanţei (nivel de atingere a gradului de satisfacţie a clienţilor, calitatea produselor etc).

Indicatorii de performanţă sunt definiţi generic ca măsurători prin care conducerea, managementul şi investitorii pot să evalueze performanţa afacerii pe termen mediu şi lung şi care asigură comparabilitate între diverse industrii, în dinamică.[490] Performanţa strategică, operaţională, la nivel de echipă sau individuală este un obiectiv major al oricărei entităţi. Pentru a putea aprecia în ce măsură obiectivele entităţii sunt atinse şi strategiile de afaceri sunt eficiente, este absolut necesar definirea un sistem integrat de indicatori de performanţă care sa ne poată caracteriza, în orice moment, daca afacerea merge în direcţia dorită sau nu. Indicatorii operaţionali oferă informaţii asupra performanţelor individuale relaţionaţi de procese, activităţi, produse, specificaţii, proceduri, eficienţa. Indicatorii manageriali oferă informaţii managementului cu referire la disponibilitatea resurselor, planificare vs. efort, cost la venit vs. buget. Indicatorii strategici oferă informaţii conducerii unei entităţi referitor la raportul profit vs. capitalul investit, risc vs. oportunitate, profit la active utilizate, cifra de afaceri, cota de piaţă, preţ acţiuni, satisfacţia angajaţilor şi satisfacţia clienţilor. Performanţa nu este un scop în sine, ci vectorul care duce la rezultate. Rezultatele depind de nivelul de performanţă la care evoluează angajaţii oricărei entităţii.

Indicatorii KPI sunt instrumente ce oferă posibilitatea de cuantificare a realizării unui rezultat, oferind vizibilitate în raport cu performanţa indivizilor, echipelor, departamentelor şi entităţilor, permiţând factorilor de decizie să ia măsuri în vederea realizării obiectivelor dorite.[491] Alegerea indicatorilor KPI relevanţi pentru o entitate ţine cont de numeroşi factori:[492]

---

[489] Lebas, M. Oui, il faut définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*, No.226, 1995.

[490] Asih, I., Purba, H. H., & Sitorus, T. M., Key performance indicators: a systematic literature review, *Journal of Strategy & Performance Management,* 2020, 8(4). 142-155.

[491] Bhatti, M. & Awan, H. & Razaq, Z., The key performance indicators (KPIs) and their impact on overall organizational performance. Quality & Quantity, 2014, 48. DOI:10.1007/s11135-013-9945-y

[492] Graur, A., Jieri, N., & Mihaila, A., Efficiency Of KPI Indicators In Sustainable Development Of Enterprise, *Provocările contabilităţii în viziunea tinerilor cercetători*, martie,Chisinau, Republica Moldova, 2017, (pp. 46-53).

Scanned with OKEN Scanner

• obiectivele strategice (cifra de afaceri, profit, costuri – dezvoltare intensivă sau extensivă);

• temporizarea activității (orientare pe termen lung sau „quick win"- obținere de profit imediat);

• profilul entității (servicii, producție, distribuție);

• situația actuală pe curba dezvoltării entității (creștere, maturitate, declin), inclusiv stilul de management practicat în entitate.

În acest context, cercetările efectuate[493] menționează faptul că entitățile aflate în etapa de organizare se concentrează pe indicatori cheie de performanță legați de creșterea vânzărilor, pătrunderea pe noi piețe, numărul de clienți activi, dezvoltarea canalelor de vânzare și de distribuție și dezvoltarea personalului. Entitățile aflate în faza de dezvoltare se concentrează pe indicatori cheie de performanță în domenii precum rentabilitatea capitalului investit, profitul de exploatare, profitul marginal și valoarea economică adăugată. În cele din urmă, entitățile mature se concentrează pe indicatori privind fluxul de numerar, solvabilitatea, investițiile/dezinvestițiile și creșterea organică. În contextul contabilității financiare, unul dintre indicatorii cheie de performanță pentru sectorul financiar ar fi conformitatea registrelor cu standardele în vigoare. În special în ceea ce privește IFRS 15, managerii din domeniul veniturilor sunt obligați să studieze IFRS 15, să înregistreze veniturile în conformitate cu IFRS 15 și să monitorizeze procesul format de modelul "în cinci etape" pentru a asigura acuratețea înregistrărilor. Următoarea secțiune prezintă un ghid elaborat de autor pe baza prevederilor IFRS 15, care, în opinia noastră, va contribui semnificativ la asigurarea conformității cu recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15.

Astfel, pentru a contibui la reducerea riscul de erori în recunoașterea veniturilor, am considerat că este important să elaborăm pentru practicieni un instrument de măsurare/verificare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contracte in conformitate cu IFRS 15. Instrumentul de facilitare a conformității cuprinde un complex de riscuri, controale și proceduri interne de mediu prin care directorii financiari pot identifica abaterile de la standard cu ajutorul resurselor proprii (a se vedea *Anexa nr. A1*).

Având în vedere informațiile expunse pînă acum, considerăm că obiectivul acestui capitol și anume de a identifica cele mai importante riscuri asociate cu introducerea IFRS 15 și de a oferi soluții privind procedurile de atenuare a acestora a fost îndeplinit. Pe lângă rapoartele cheie, cum ar fi bilanțurile și conturile de profit și pierdere, entitățile trebuie să își prezinte situația financiară și cifrele de performanță într-o structură diferită și mai detaliată pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor de informații IFRS 15 stabilește principiile de recunoaștere a veniturilor și unele detalii privind prezentarea veniturilor și Acesta prezintă. Funcțiile de control intern și de audit intern sunt din ce în ce mai des întâlnite în cadrul companiilor cu o gamă largă de profiluri de afaceri pe diferite piețe și segmente de activitate. Rolul auditului intern este de a oferi o asigurare independentă că procesele de gestionare a riscurilor, de guvernanță și de control intern ale organizației funcționează în mod eficient. În acest context, autorul a considerat foarte necesar ca în cercetarea sa privind IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții" să includă, pe lângă analiza și prezentarea principalelor prevederi ale acestuia, o secțiune de aplicare pentru practicieni, ca măsură de implementare pentru a asigura conformitatea cu recunoașterea și prezentarea veniturilor în situațiile financiare s-a considerat necesar să se procedeze astfel. Riscul este un element omniprezent atât în afaceri, cât și în viața externă, și nu este suficient să îl identificăm pur și simplu.

---

[493] Karen O. Cool, James E. Henderson,R., *Abate Restructuring Strategy: New Networks and Industry Challenges*, Wiley-Blackwell, Hoboken, New Jersey.

Scanned with OKEN Scanner

Lista de verificare elaborată reprezintă o măsură de control de detectare pentru orice departament financiar care aplică IFRS 15 şi, dacă această listă de verificare este luată în considerare la evaluarea acţiunilor legate de recunoaşterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15, riscul de neconformitate va fi redus semnificativ.

4.7. Concluzii intermediare

Industria telecomunicaţiilor va trebui să ia în considerare efectele comerciale ale IFRS 15. In acest sens, va trebui să existe o planificare atentă în ceea ce priveşte respectarea clauzelor bancare, remunerarea bazată pe performanţă, respectarea cerinţelor de reglementare care pot fi actualizate ca urmare a modificărilor viitoare ale poziţiei financiare raportate sau ale performanţei entităţii. Entităţile vor trebui să ia în considerare dacă vor fi necesare modificări ale contractelor. De asemenea, va trebui să existe o legătură cu departamentul de vânzări şi contabilitate pentru a înţelege implicaţiile termenilor contractuali propuşi care ar avea un impact asupra situaţiilor financiare. Ca atare, IFRS 15 detaliază modul în care contractele vor fi separate în două sau mai multe contracte, care nu au fost explicate în mod explicit în standardele actuale.

Prin urmare, industria telecomunicaţiilor ar fi cea mai afectată de acest criteriu, deoarece anterior se baza mai mult pe aprecieri/ review-uri din partea turistilor. De exemplu, ofertele grupate, cum ar fi un telefon gratuit combinat cu un contract de plată lunară pentru o anumită perioadă de timp, aveau tratamente contabile diferite. Unele entităţi au înregistrat telefonul ca un cost de marketing, în timp ce altele au amânat costul şi l-au amortizat pe perioada contractului. În conformitate cu IFRS 15, la începutul contractului, veniturile şi profitul atribuite vânzării telefonului vor fi recunoscute imediat. Acest lucru ar duce la raportarea iniţială a mai multor venituri şi profituri şi la o scădere a acestora pe măsură ce contractul continuă, ceea ce diferă semnificativ de practica anterioară. În mod similar, IFRS oferă, de asemenea, îndrumări explicite cu privire la modul în care vor fi tratate modificările contractelor. Industria telecomunicaţiilor permite clienţilor să îşi modifice contractele, fie pentru a reduce numărul de minute de convorbiri, fie pentru a anula sau adăuga servicii suplimentare. Orice fel de modificare a contractului ar trebui să fie contabilizată retrospectiv, ceea ce ar afecta imediat raportarea veniturilor, sau contabilizată prospectiv, prin care modificarea este recunoscută pentru perioadele viitoare.

IFRS este, de asemenea, considerat restrictiv, deoarece trebuie luate în considerare doar costurile incrementale pentru obţinerea unui contract. Astfel, comisionul de vânzare care se plăteşte la finalizarea vânzării către client va fi considerat drept cost incremental, în timp ce costurile comerciale curente nu pot fi atribuite unui contract individual şi, prin urmare, nu sunt considerate costuri incrementale.

În ceea ce priveşte probleme legate de IFRS pentru sectorul comerţului cu amănuntul, cu ridicata şi de distribuţie Standardul IFRS împarte garanţia în două componente: una care asigură că produsul îndeplineşte specificaţiile convenite, care ar fi contabilizată ca un provizion de cost. În al doilea rând, aceasta poate fi un serviciu suplimentar, prin care veniturile ar fi amânate. În sectorul comerţului cu amănuntul, cu ridicata şi de distribuţie, se ştie că garanţiile includ ambele componente. În astfel de condiţii, ar trebui să se exercite o apreciere semnificativă în ceea ce priveşte alocarea preţului tranzacţiei pentru produs şi serviciu într-un mod rezonabil. Aceasta este o schimbare semnificativă faţă de practica actuală.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ

În cadrul acestui capitol vom realiza un studiu empiric privind evaluarea impactului standardului IFRS 15 în diferite sectoare de activitate şi identificarea de soluţii cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiţii de stres financiar, în special în ţările cu economie emergentă. În acest sens, vom debuta prin a descrie necesitatea şi scopul studiului, motivaţia cercetării şi vom defini obiectivele. În continuare, vom prezenta metodologia cercetării, descriind structura chestionarului si criteriile de selecţie a eşantionului analizat. Mai departe, rezultatele chestionarului a permis structurarea bitriangulară a implementării IFRS 15, definirea modelului teoretic si definirea coeficienţilor de impact care au fost determinaţi pe baza principiului relevanţei statistice a variabilelor în raport cu obiectivul general. Datele astfel obţinute au fost analizate cu ajutorul programului software statistic GRETL, versiunea 2019. Prin urmare, modelarea datelor a permis elaborarea unui model integrat de implementare extinsă a IFRS 15 în ţările cu economie emergentă.

5.1. Importanţa, scopul şi obiectivele cercetării empirice

Procesul de globalizare economică şi implicit internaţionalizarea entităţilor, au condus la o dezvoltare a relaţiilor interstatale, exprimată prin evoluţia entităţilor economice transfrontaliere, a condus la dezvoltarea relaţiilor interstatale, a impulsionat tranziţia către standarde comune şi a determinat necesitatea de a difuza şi integra un limbaj economic şi financiar comun. Pe lângă fenomenul natural de aliniere a entităţilor la IFRS, care devine tot mai frecvent într-un număr tot mai mare de ţări pentru a rămâne competitive pe pieţele internaţionale, există, de asemenea, necesitatea de a îmbunătăţi sistemele contabile în economiile emergente în care IFRS este considerat cel mai potrivit standard. Apreciem influenţa puternică a Băncii Mondiale şi a Fondului Monetar asupra procesului de implementare a IFRS în economiile emergente . În esenţă, armonizarea contabilă a devenit o necesitate, determinată în primul rând de cerinţele şi nevoile părţilor interesate.

Punerea în aplicare a IFRS în economiile emergente reprezintă o soluţie şi un răspuns la solicitările şi nevoile entităţilor economice raportoare şi ale tuturor categoriilor de părţi interesate furnizate de autorităţile competente responsabile de aplicarea acestor standarde. În acest context, unul dintre cele mai actuale şi semnificative subiecte atunci când vorbim de entităţi care aplică IFRS, este implementarea IFRS 15 "Venituri din Contracte cu clienţii". Începând cu 18 noiembrie 2016, Regulamentul (UE) nr. 1905/2016, adoptă IFRS 15, iar entităţile sunt obligate să aplice acest standard pentru situaţiile financiare ale exerciţiilor financiare care încep de la 1 ianuarie 2018, sau ulterioar acestei date. În esenţă, IFRS 15, introduce noi modificări contabile şi legislative in ceea ce priveşte contractele cu clienţii, şi în special, impune entităţilor să stabilească pentru fiecare obligaţie de performanţă, dacă controlul este transferat în timp sau la un moment dat. [494]

Implementarea obligatorie a IFRS 15 începând cu exerciţiul financiar 2018 de către toate entităţile care utilizează IFRS a condus la o schimbare semnificativă în abordarea politicilor contabile în legătură cu câştigurile, în special în ceea ce priveşte evaluarea si identificarea

[494] BDO, IFRS in practice 2019 – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: transition. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15_TRANSITION_screen.aspx

Scanned with OKEN Scanner

profiturilor in situațiile financiare. Având în vedere situația financiară stresantă în care atât costurile în sine, cât și lipsa fluxurilor de numerar au amplificat aceste efecte, această schimbare majoră a avut cu siguranță un impact pronunțat asupra informațiilor furnizate părților interesate.

Conceperea acestui standard a fost un proces minuțios, atât din punct de vedere al timpului cât și al proceselor necesare dezvoltării unui model care să fie cât mai aplicabil entităților. Unul dintre obiectivele IFRS 15 este de a stabili principiile pe care entitățile ar trebui să le aplice pentru a furniza utilizatorilor situațiilor financiare informații utile despre natura, valoarea, momentul și gradul de incertitudine a veniturilor[495] și a fluxurilor de numerar care decurg din contractele cu clienții. În conformitate cu IFRS 15, recunoașterea veniturilor se bazează pe transferul controlului și nu implică transferul de riscuri și recompense semnificative, ca în trecut. Prin urmare, prezentarea poziției financiare și a contului de profit și pierdere poate fi diferită într-un mod semnificativ și vor necesita informații suplimentare în situațiile financiare pentru a ajuta părțile interesate să înțeleagă noua imagine a entității. Pregătirea pentru tranziției este esențială nu numai în ceea ce privește oportunitățile din acest context, ci și pentru a răspunde în timp util la problemele emergente. IASB a elaborat un nou standard, iar necesitatea ca entitățile cotate la bursă să treacă la noul standard a apărut din cauza deficiențelor standardului anterior, IAS 18, și a impactului pe care acesta l-a avut asupra prezentării informațiilor în situațiile financiare.

În urma celor menționate, considerăm că topicul abordat este de un real interes pentru toate entitățile publice din întreaga lume, deoarece activitatea acestora stârnește interesele investitorilor indiferent de țară de proveniență, motiv pentru care rapoartele financiare sunt elaborate conform standardelor IFRS.

În acest context, *scopul* prezentului studiu este focusat pe evaluarea efectelor reale determinate de implementarea IFRS 15 în diferite sectoare de activitate și identificarea de soluții cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiții de stres financiar, în special în țările cu economie emergentă. În vederea atingerii scopului propus, principalele obiective urmărite constă în identificarea cadrului de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare cross-panel și în elaborare metodologie de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe baza de indicatori și indici dinamici.

În conformitate cu cele menționate anterior, se desprind următoarele obiective secundare ale cercetării empirice, și anume:

Obiectiv secundar 1 – Identificarea cadrului general de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare *cross-panel.*

Obiectiv secundar 2 – Transpunerea tabloului de bord pe structura piramidală bidirecțională, în vederea construirii unui instrument de lucru pentru entitățile raportoare care să faciliteze implementarea IFRS 15.

Obiectiv secundar 3 – Elaborarea metodologiei de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe bază de indicatori și indici dinamici.

Obiectiv secundar 4– Identificarea ariilor dificile în ce privește implementarea standardului în viziunea auditorilor.

Obiectiv secundar 5 – Aprecierea transparenței veniturilor în situațiile financiare comparativ cu standardele înlocuite de IFRS 15.

---

[495] Zlati M., Antohi V., Cardon P., Correction of Accounting Errors through Post Balance Sheet Event Analysis fo Romanian Companies. *Economies*, 2019, 7(2), 29. https://doi.org/10.3390/economies7020029

Scanned with OKEN Scanner

Obiectiv secundar 6– Evaluarea mediului de control al veniturilor în cadrul companiilor din perspectiva auditorilor externi.

Obiectiv secundar 7 – Construirea unui model economic de evaluare a impactului IFRS 15 in raport cu diferite sectoare de activitate

Obiectiv secundar 8 – Consolidarea modelelor într-un model optim unic, viabil şi implementabil.

O studiere aprofundată a literaturii de specialitate ne demonstrează o preocupare continuă a cercetătorilor, dar şi a organismelor responsabile de elaborarea standardelor privind recunoaşterea veniturilor în baza unui contract cu clienţii, unii dintre aceşti cercetători[496] fiind preocupaţi de investigarea sprijinul acordat de auditori clienţilor lor care se angajează în discuţii cu organismele de reglementare care duc la co-construcţia standardelor, constatările autorilor sugerând că auditorii au jucat un rol esenţial ca intermediari între IASB şi obiectivele stabilite de entităţi şi, ca atare, au contribuit la endogeneizarea parţială a proiectului de IFRS 15. De asemenea, merită de menţionat şi studiul întreprins de Saptono si Khozen[497] în care aceştia scot în evidenţă problemele cu care se confruntă entităţile în ceea ce priveşte sistemul de impozitare ca urmare a evoluţiilor în materie de recunoaştere a veniturilor.

Într-o altă abordare, Kabir şi Su[498] afirmă că prezentarea impactului IFRS 15 a variat în funcţie de industrie şi mărime. Standardul nu a afectat contabilitatea tranzacţiilor de vânzare standard cu amănuntul. Cu toate acestea, pentru majoritatea companiilor a căror recunoaştere a veniturilor a fost afectată de acest standard, recunoaşterea veniturilor a fost amânată. În ceea ce priveşte firmele care au dezvăluit efectele IFRS 15 asupra situaţiilor financiare lor, veniturile au fost componenta care an avut cel mai mare impact. Alte trei aspecte ale situaţiilor financiare cele mai afectate au fost costul bunurilor vândute, datoriile contractuale şi profitul după impozitare.

Studiul recent întreprins de Aladwey & Diab[499] investighează determinanţii şi efectele adoptării timpurii a IFRS în tari in curs de dezvoltare. Autorii constată ca dimensiunea consiliului de administraţie afectează în mod semnificativ negativ adoptarea timpurie a IFRS 15, in timp ce femeile administrator au un efect pozitiv semnificativ asupra adoptării timpurii a IFRS 15 în Egipt. Mai mult decat atat, constatările arata ca vârsta firmei, dimensiunea firmei şi efectul de levier financiar au efecte pozitive semnificative asupra adoptării timpurii a IFRS 15. În schimb, profitabilitatea şi calitatea auditului au un efect nesemnificativ asupra adoptării timpurii a IFRS 15.

Pentru o mai bună şi aprofundată cunoaştere a stadiului ştiinţific care s-a atins în domeniul temei investigate, am considerat oportună explorarea conţinutului celor mai importante resurse electronice de documentare ştiinţifice din lume, şi anume ISI Web Science pentru perioada 2015-2023 în aria de interes studiată, astfel sub raport numeric putem invoca un număr relativ mare de studii, cărţi, lucrări de referinţă şi instituţii implicate (a se vedea Grafic nr. 5.1).

---

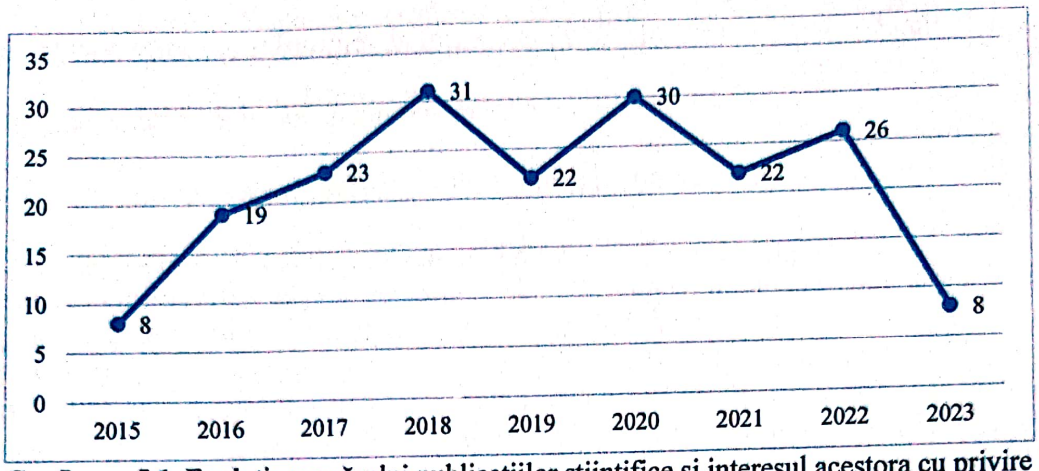
[496] Kohler, H., Pochet, C., & Le Manh, A., Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*, 2021, 91, 101227.

[497] Saptono, P. B., & Khozen, I., Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 2021, 17(2), 169-182.

[498] Kabir, H., & Su, L. *op. cit.*, 2022.

[499] Aladwey, L., & Diab, A., The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a veloping country. *Cogent Business & Management*, 2023, 10(1), 2167544.

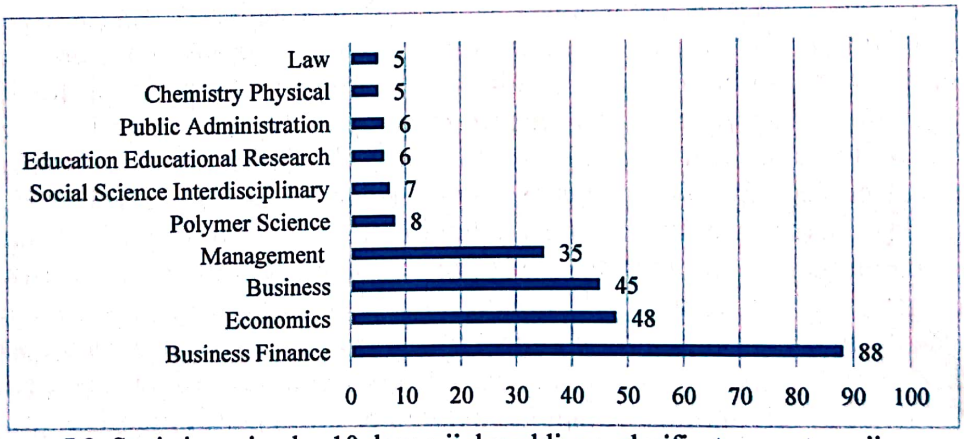
Scanned with OKEN Scanner



Grafic nr. 5.1. Evoluția numărului publicațiilor științifice și interesul acestora cu privire la topicul „IFRS" în perioada 2015-2023
Sursa: ISI Web of Science

Notabil este faptul că, începând din 2015, numărul studiilor orientate pe problematica analizată a crescut considerabil la nivel internațional, iar in anul implementării IFRS 15, mai exact in 2018 se observa o creștere a interesului comunității științifice pentru topicul abordată.

După cum se poate observa si in Graficul nr. 5.2, tema este abordată din perspective diferite, estrogene de cercetare, în sensul ca interesul pentru problematici ce țin de recunoașterea veniturilor în baza unui contract cu clienții preocupa mediul academic de la domeniul business finance și economics la domeniul social sciences și până chemistry physical si low, etc.



Grafic nr. 5.2. Statistica primelor 10 domenii de publicare clasificate pe categorii
Sursa: ISI Web of Science

Tot prin intermeniul aceleiași baze de date, am putut observa ca in ceea ce priveste tipul de publicații, cel mai mare număr de publicații avut ca subiect principal "IFRS 15" s-a concretizat în articole de cercetare, un număr relativ de mare și anume, 132, urmate de articole în proceedings 86, iar pe locul trei, review-uri în număr de 7.

Scanned with OKEN Scanner

Ca și remarcă generală, am constatat în urma unei analize strict pe titlul lucrărilor, că cercetările recente[500] se focuseaza pe investigarea efectelor adoptării timpurii a IFRS 15 în țări în curs de dezvoltare, atrăgând atenția investitorilor de pe pieţele emergente asupra modificărilor și actualizărilor din IFRS legate de venituri, care pot spori transparența și responsabilitatea pe aceste piețe.

Cu siguranță este evident că această temă suscită un interes crescut în mediul academic. Din acest motiv, am decis că este momentul oportun pentru a da curs acestor provocări, a descoperi noi probleme și a oferi soluții adecvate.

5.2. Factorii cheie în aplicarea IFRS 15 în raport cu sectorul de activitate

Pentru a face mai specifică utilizarea instrumentului este important de a sublinia elementele cheie "Tips on IFRS 15", în funcție de industria în care activează entitatea economică[501]. Astfel, pentru o mai bună prezentare a elementelor cheie dar și în vederea corelației acestora cu ipotezele stabilite am procedat la gruparea sectoarelor care au fost cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15 în secțiuni.

5.2.1. Sectorul bancar

Este important de menționat că pentru sectorul bancar pe lângă IFRS 15 mai este foarte aplicabil și un alt standard relativ nou, IFRS 9 "Instrumente financiare", astfel realitatea economică privind aceste două standarde pentru bănci ar fi definită prin următoarea ecuația din figura de mai jos:

Figura nr. 5.1. Prezentarea corelației de aplicabilitatea a IFRS 9 și IFRS 15 în sectorul bancar
Sursa: Adaptare după IFRS 15 Revenue for the banking sector, KPMG[502]

În baza corelației de mai sus putem deduce faptul că entitățile din sectorul bancar pot avea foarte multe contracte cu clienții, însă aceste contracte pot fi mai degrabă sub incidența IFRS 9, decât IFRS 15, deși o combinare a standardelor poate fi o abordare potrivită. O problemă în sensul de combinări de standarde în cadrul aceluiași contract poate fi la aprecierea distincției bunurilor și/sau serviciilor, deci acestea sunt distincte, dacă și numai dacă au capabilitatea de a fi distincte și aceasta reiese concis din contextul contractului. Un aspect important specific pentru industria de

[500] Aladwey, L., & Diab, A., *op cit.*, 2023; Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*, 2023, 63, 953-973; Karim, M. R., & Riya, A. I., Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: An empirical evidence from developing economy. *International journal of disclosure and governance*, 2022, 19(3), 301-312; Grosu, V., Mihailă, S., Jieri, N., Zlati, M. L., Socoliuc, M., & Cosmulese, C. G., Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy. *Engineering Economics*, 2022, 33(4), 356-371.

[501] Cosmulese, C.G. Key theoretical aspects of applying IFRS 15, *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2021, 9(3). Disponibil la adresa: http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=27&year=2021 (Accesat: 11 Septembrie, 2022)

[502] KPMG, IFRS 15 Revenue for the banking sector., 2018. Disponibil la adresa: https://home.kpmg/gr/en/home/insights/2018/03/gr-ifrs-15-revenue-banking.html (Accesat: 11 Septembrie, 2022)

Scanned with OKEN Scanner

banking este factorul timp în recunoaşterea veniturilor conform IFRS 15, astfel recunoaşterea poate fi la un anumit moment sau pe o perioadă în funcţie de serviciile/produsele ce sunt livrate. Un aspect important de subliniat este faptul că în entităţile cu activitate bancară se practică frecvent de către clienţi, plăţi anticipate, iar în practica contabilă acestea sunt înregistrate ca şi datorii privind avansurile. În această situaţie IFRS 15 vine cu o altă abordare şi recomandă ca înregistrarea acestor plăţi să fie ca recunoscută ca şi angajament privind contractele cu clienţii.

Cercetările[503] efectuate la nivelul sectorului bancar din România indică faptul că noul standard în primul în care a fost adoptat, nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale; iar în multe din cazuri, instituţiile bancare au trecut cu vederea aplicabilitatea IFRS 15, în sensul ca nu au analizat sau dezvăluit impactul în situaţiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15.

Astfel, pe baza literaturii anterioare şi a constatărilor empirice, formulăm prima ipoteza:

***Ipoteza 1** – În contextul primului an al adoptării IFRS 15, entităţiile din sectorul bancar şi IT prezintă cel mai scăzut nivel de conformitate, nerespectând în toate cazurile cerinţa de a prezenta efectul potenţial al impementării standardului.*

5.2.2. Sectorul servicii IT şi consultanţă IT

În ceea ce priveşte industria de software, aplicabilitatea IFRS 15 presupune foarte multă judecată profesională şi studiere a recomandărilor standardului efectiv.

Contractele cu clienţii din acest sector de servicii şi/sau bunuri sunt de obicei foarte consistente, deoarece clienţii solicită un produs IT care are forma de hardware, servicii de instalare implementare, servicii de mentenanţă care au loc post- instalării. Deci, în astfel de cazuri este indispensabil pentru a detalia contractul la maxim, care va asigura un proces de distincţie clar a elementelor de obligaţiuni contractuale. În urma unei structurări bine definite va fi posibil de identificat preţurile constante şi/sau variabile pentru fiecare obligaţiune distinctă, dar şi momentul de recunoaştere a veniturilor pe etape în funcţie de factorul timp: produsul - hardware va fi recunoscut în momentul transmiterii, în timp ce, veniturile generate de serviciile de instalare, mentenanţă vor fi recunoscute de-a lungul perioadei în care acestea se prestează nemijlocit, doar că şi aici ar putea exista diferenţe, fiindcă afluxurile de avantaje economice provenite din serviciile de instalare ar putea fi înregistrate în contabilitate, după ce instalarea este finalizată, în timp ce serviciile de mentenanţă trebuie dă fie recunoscute periodic. O dificultate în contractele cu clienţii din industria serviciilor şi soluţiilor IT poate fi întâlnită la atribuirea preţului de tranzacţie la fiecare din bun/serviciu distinct identificat în contract. În astfel de cazuri estimarea ar fi binevenită, însă această estimare trebuie să fie cât mai justă. Spre exemplu, dacă în contract sunt prevăzute 4 bunuri şi servicii distincte, dar valoarea contractuală este una pe toate aceste obligaţiuni conexe, atunci o estimare trebuie să fie efectuată, şi anume să se aprecieze valoarea fiecărui bun/serviciu distinct ca şi cum ar fi fost livrat în mod independent, şi prin utilizarea rapoartelor individuale la total să se aplice în contractul efectiv prezent. Entităţile locale orientate în livrarea serviciilor şi/sau produselor IT operează în multe cazuri ca şi dealeri oficiali ale giganţilor în sfera IT. Deci, dacă e să corelăm această ipoteză cu IFRS 15 pentru entităţile economice din România şi Republica Moldova, atunci se pune o mare problemă la faptul cum operează distribuitorul: ca şi agent sau ca

[503] Levanti, D. A., Applicability of IFRS 15 principles for the banking industry: an analysis with reference to the credit institutions in Romania. *Ecoforum*, 2020, 9(2). Disponibil la adresa: https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1051553

Scanned with OKEN Scanner

principal?, deosebirea din prisma standardului dintre acestea este că în cazul operării ca şi principal, entitatea îşi va recunoaşte veniturilor în mărime integrală, în cazul participării în tranzacţie ca şi agent, atunci recunoaşterea venitului va fi doar în limita comisionului de livrare, care este valoarea netă din preţul de vânzare şi cel de procurare de la principal.

Potrivit cercetării efectuate[504] în perioada 2019-2020 în rândul entităţilor cu economii emergente, reiese faptul ca gradul de conformitate diferă în cadrul industriilor, cel mai înalt nivel de conformitate se găseşte în sectorul telecomunicaţiilor şi cel mai scăzut nivel de conformitate este observat în sectorul IT. Astfel, zonele cele mai puţin respectate sunt dezvăluirea referitoare la segmentele de operare, obligaţia de performanţă în aranjamentul de factură şi deţinere, natura bunurilor şi serviciilor în cazul unui agent, garanţie, şi modificări ale estimărilor variabile.

Într-o altă viziune Heeralall, [505] afimă ca anumite aspecte ce ţin de bunurile sau serviciile care sunt extrem de interdependente sau extrem de interrelaţionate, vor trebui în general combinate ca o obligaţie de performanţă distinctă. Pentru o serie de companii tehnologice poate fi extrem de dificil să evaluezi dacă promisiunea de a furniza software este atât de inextricabil legată de celelalte promisiuni făcute clientului, prin urmare, este necesară o judecată de conducere. De asemenea, porivit opiniei Smith & Williamson[506] aceste implicaţii ale fluxului de numerar ar putea avea un impact negative asupra capacităţii entităţilor de a plăti dividende sau de a respecta condiţiile acordurilor de împrumut.

5.2.3. Sectorul alimentar

Entităţile din industria alimentară întâlnesc dificultăţi la fel ca şi celelalte entităţi, însă natura problemelor semnificative este mai mult sau mai puţin diferită faţă de industria de servicii.

Un aspect semnificativ în activitatea de producţie, respectiv vânzare a produselor finite îl reprezintă preţurile. În astfel de business, ecuaţia de determinare a preţului de tranzacţie de multe ori îşi face apariţie instrumentul de cucerire a clienţilor, şi anume discount- urile. Din perspectiva IFRS 15, reducerile de preţ reprezintă nişte componente ale preţurilor de tranzacţie care au un tratament deosebit faţă SIC 18. Aşa, dar opţiunea discount-urilor trebuie să fie evidenţiate în contracte şi luate în considerare la recunoaşterea veniturilor, chiar dacă în momentul recunoaşterii nu există certitudinea dacă această reducere va fi sau nu acordată efectiv. IFRS 15 recomandă ca veniturile să fie înregistrate la valoarea netă, şi dacă reducerile se acordă în funcţie de condiţiile contractuale, atunci valoarea veniturilor rămâne neschimbată, în cazul nerespectării prevederilor, un venit suplimentar se recunoaşte, în mărimea reducerii stipulate.

Potrivit Stoykova[507], IFRS 15 are o influenţă asupra preţurilor acţiunilor companiilor listate din Bulgaria din următoarele sectoare: producţie, comerţ cu ridicata şi cu amănuntul, activităţi de cazare şi servicii alimentare, transport şi depozitare, activităţi imobiliare, construcţii şi valoarea preţurilor acţiunilor acestor companii scad după adoptarea standard. De asemenea, studiul constată

---

[504] Karim, M. R., & Riya, A. I., *op cit.*, 2022.

[505] Heeralall, A., Technology industry revenue - To recognise upfront or overtime?, Blog Evelyn Partners, 1 Ianuarie 2021. Disponibil la adresa: https://www.evelyn.com/insights-and-events/insights/technology-industry-revenue-to-recognise-upfront-or-overtime/ (Accesat: 11 Septembrie, 2022)

[506] Nexia Smith & Williamson Audit Ltd are sediul în Anglia. Linia de activitate a companiei include furnizarea de servicii de contabilitate, contabilitate şi audit conexe.

[507] Stoykova, A., Effect of the Application of IFRS 15: Evidence from Bulgaria. *Икономически изследвания*, 2021, (3), 174-188.

Scanned with OKEN Scanner

că implementarea standardului IFRS 15 in randul companiilor bulgare nu are un efect semnificativ asupra veniturilor.

5.2.4. Sectorul telecomunicațiilor

În cazul entităților care practică activitatea serviciilor de telecomunicații recunoașterea veniturilor au fost influențate semnificativ de apariția IFRS 15.

În această sferă contractele cu clienții sunt foarte diverse, cum ar fi: servicii de telecomunicații, vânzarea echipamentelor, servicii internet, servicii televiziune, servicii de conectare/mentenanță, servicii de abonare și echipamente. În acest context, entitățile trebuie să stratifice toate contractele după natura acestora, pentru a utiliza algoritmi ai IFRS 15 pentru eșantioane de contracte. Omogenizarea contractelor va permite aplicarea tratamentului contabil pentru un număr larg de contracte după aceeași abordare. În contractele integrate unde sunt prezente vânzarea echipamentelor și abonamentelor pentru servicii este necesar de a face distincte produsele/serviciile și de a aloca pentru fiecare prețul de tranzacție. Această procedură se efectuează prin estimare, presupunând că fiecare din bun și/sau serviciu se vinde în mod independent, utilizând ratele se alocă un preț către obligațiunile de performanță.

Un alt aspect important în industria de telecomunicații este tratamentul contractelor cu clienții cu o perioadă de achitare mai mare de un an, astfel în nota din situațiile financiare este necesar de a separa veniturile recunoscute la momentul livrării și veniturile generate de contracte cu clienții, unde recunoașterea are loc de-a lungul unei perioade de timp. În industria de telecomunicații plata pentru abonamente se face de obicei înaintea perioadei de prestare efectivă a serviciilor, respectiv acestea trebuie să fie recunoscute ca un angajament contractual, dar nu ca și datorii privind avansurile, cum se proceda până la apariția IFRS 15. Ceea ce este specific și complicat în industria de telecomunicații în ceea ce privește IFRS 15 este modul de implementare a cerințelor prevăzute de standard în sistemul de facturare al entitatei (din engleză "billingsystem"), această adaptare este foarte costisitoare, altfel ajustările corespunzătoare pe venituri trebuie efectuate lunar. Important de menționat că în sfera telecomunicațiilor, o combinare a standardelor pe un anumit contract cu clienții poate fi des întâlnită, deoarece pe lângă IFRS 15, de multe ori își face apariția și IFRS 9 "Instrumente financiare", conform căruia creanțele și datoriile trebuie să fie evaluate la o valoare justă, IFRS 16 "Contracte de leasing", având foarte multe contracte de arendă pentru antene, spații comerciale, spații de consultări, prevederile standardului menționat trebuie aplicat cu strictețe din 01 ianuarie 2019.

În ceea ce privește prognoza impactului pe care IFRS 15 îl va avea în diferite industrii, numeroase studii realizate de companiile „Big-4" au ajuns la un consens: industria telecomunicațiilor va avea un impact mai mare decât alte sectoare asupra implementării noului standard.[508] Alegerea sectorului de telecomunicații s-a bazat pe numeroase dezavantaje ale noului standard pentru telecomunicații, cum ar fi utilitatea informațiilor suplimentare, dificultatea estimării acestora, nivelul de subiectivitate implicat (care ar afecta comparabilitatea informațiilor) sau complexitatea și costul implementării. În concluzie, companiile din domeniul telecomunicațiilor se așteptau la consecințe grave în ceea ce privește punerea în aplicare operațională și raportarea financiară, astfel încât au încercat să se implice în procesul de stabilire a standardului IFRS 15 pentru ca argumentele lor să fie luate în considerare.

[508] Ferreira, A. F. M. M., The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies (*Doctoral dissertation*), Universidade do Porto, Portugal, 2020.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste aspecte sunt discutate de catre Kohler şi Le Manh[509] in care sustin ca sectorul telecomunicaţiilor a suferit numeroase dezavantaje in raport cu implementarea noului standard IFRS 15. Acestea includ utilitatea informaţiilor suplimentare, dificultatea de a le estima, dificultatea de an estima nivelul de subiectivitate implicat (care afectează comparabilitatea informaţiilor) şi complexitatea şi costurile implementării. Entităţile din domeniul telecomunicaţiilor au încercat să se implice în procesul de stabilire a standardului IFRS 15, ca ca argumentele acestora sa fie luate in considerare, astfel incercând să diminueze repercusiunile semnificative în ceea ce priveşte implementarea operaţională şi raportarea financiară. Din pacate acesta initiativa nu a fost luata in calcul, explicatia pentru acest esec fiind legitimitatea reprezentativă insuficientă a purtătorilor de cuvânt desemnaţi de industrie.

Astfel, pe baza acestor constatări, formulăm următoarea ipoteză şi anume:

***Ipoteza 2** – Impactul standardului IFRS 15 este mai mare la nivelul companiilor din sectorul telecomunicaţiilor şi construcţiilor decât în alte sectoare .*

5.2.5. Sectorul construcţiilor

Acest domeniu de activitate a avut ca şi ghid, până la implementarea IFRS 15, Standardul Internaţional de Contabilitate 11 "Contracte de Construcţii".

Impactul, ca şi în celelalte domenii enumerate este unul major şi specific pentru industria de construcţii. Entităţile de construcţii deţin contracte cu clienţii foarte valoroase în comparaţie cu contractele din activitate comercială, telecomunicaţii etc. Aşa, dar contractele fiind foarte valoroase, apare dificultatea de obţinere a unor astfel de contracte, şi respectiv apar şi unele costuri conexe. Una din problemele apărute este dacă entitatea are voie să colecteze costurile pre-contractuale în valoarea contractului sau trebuie să le recunoască la cheltuieli curente în contul de profit şi pierderi, astfel standardul vine cu recomandare de a recunoaşte la cheltuieli curente cele suportate pe termen scurt, însă cele mai mari de un an să fie capitalizate într-un cont de costuri ale obţinerii contractelor şi amortizate pe durata contractului.

Un aspect important şi foarte dificil în contractele de construcţii este momentul recunoaşterii veniturilor. Contractele din această industrie sunt pe o perioadă destul de lungă, în această ordine de idei veniturile trebuie să fie recunoscute pe faze de finisare. Suma venitului recunoscut spre exemplu la faza de 50 % de finisare va fi egală cu costurile efectiv suportate pentru construcţia a 50 % din obiectul întreg. În practică există situaţii când entitatea de construcţii poate fi subcontractată de o altă entitate de construcţii pentru a veni cu unele lucrări specifice, atunci trebuie să se acorde o atenţie sporită la poziţia în care activează- ca principal sau agent, în funcţie de rol veniturile se vor recunoaşte în mărime totală, dacă activează ca principal, în limita comisionului, dacă activează ca agent. Dat fiind faptul că contractele cu clienţii în construcţii au un ciclu de viaţă foarte lung, entitatea trebuie să ducă o evidenţă strictă a factorului variabil de preţ, care poate să apară pe durata contractului. Indiferent de domeniul în care activează o entitate economică, IFRS 15 cere ca veniturile să fie dezvăluite în note la situaţiile financiare. Aceasta se face cu scopul de a oferi utilizatorilor de situaţii financiare, informaţii detaliate şi relevante în acelaşi timp. Criteriile de dezagregare a veniturilor pot fi următoarele: geografic, piaţă, tipuri de contract, momentul recunoaşterii, tipuri de bunuri şi/sau servicii etc.

[509] Kohler, H. & Le Manh, A., An analysis of the contribution of the telecommunications sector to the IASB "Due Process" with reference to actor-network theory. *Comptabilité – Contrôle*, 2018, 24(1), 43-79.

Scanned with OKEN Scanner

Un studiu timpuriu pe un eşantion de firme europene din domeniul telecomunicaţiilor şi al construcţiilor[510] raportează nerespectarea cerinţele de prezentare a informaţiilor prevăzute de IFRS 15. Tot pe un eşantion de firme europene, un alt studiu[511]examinează impactul IFRS 15 asupra veniturilor, profitului şi câştigurilor nerepartizate şi raportează că impactul este, în medie, minim. Cu toate acestea, IFRS 15 abordează recunoaşterea veniturilor şi, din cauza articulării situaţiilor financiare, recunoaşterea veniturilor este legată de cheltuieli (de exemplu, costul bunurilor vândute), active (de exemplu, stocuri, creanţe şi active privind impozitul amânat), şi pasive (de exemplu, venituri nerealizate şi datorii fiscale amânate).

Studiul întreprins de Coetsee et al.,[512] relevă faptul că in rândul firmelor analizate, impactul de recunoaştere şi măsurare al IFRS 15 nu a fost considerat complex şi semnificativ pentru acestea. Doar entităţile din sectorul construcţiilor şi materialelor, alimentaţiei şi băuturilor, telecomunicaţiilor şi timpului liber au specificat că impactul IFRS 15 este unul dintre cele mai importante elemente în auditul situaţiilor financiare.

Într-o altă abordare, Vieira et al.[513] construiesc un indice de măsurare a calităţii notelor explicative si isi propune sa analizeze calitatea notelor explicative privind implementarea IFRS 15. In urma analizei efectuate de către autori s-a constatat că noul standard nu a adus schimbări semnificative care să aibă un impact atât de mare, dar a permis totuşi o mai mare utilitate şi relevanţă a informaţiilor financiare furnizate de societăţi creditorilor şi investitorilor lor, în special în sectoare precum utilităţile publice, comunicaţiile şi construcţiile civile.

Susţinem aserţiunea potrivit căreia noile cerinţe a stadardului vor necesita mai multe explicaţii, dând oportunitatea entităţilor raportoare de a disemina mai multe informaţii vis a vis de aspecte care care anterior nu erau foarte transparente. Astfel, cerinţele mai stricte de prezentare a informaţiilor privind metodele, datele de intrare şi ipotezele vor impune entităţilor să includă mai multe informaţii specifice, care nu pot fi uşor de citat din standarde, având ca cerinţă, de asemenea, justificarea alegerilor făcute. Acest lucru va asigura un nivel mai ridicat de transparenţă, aspect invocat şi de analiştii intervievaţi.[514] Printre caracteristicile calitative se numără faptul că utilizatorii vor înţelege mai bine veniturile recunoscute şi vor avea mai multe informaţii despre modul în care entităţiile ajung la aceste valori, facilitând în acest sens verificarea faptului dacă valorile prezentate sunt reprezentate fidel în sitiaţiile financiare.

Cercetările anterioare au punctat faptul că inconsecvenţele şi deficienţele majore din cadrul vechilor standarde de recunoaştere a veniturilor IAS 11 şi IAS 18 implică necesitatea unui nou standard de recunoaştere a veniturilor. În acest sens Procházka[515] sublliniază faptul că principalul

---

[510] Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2020, 18(4), 707-728.

[511] Napier C. J. & Stadler C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 revenue from contracts with customers. *Accouting and Business Research*, 2020, 50:5, 474-503.

[512] Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M., Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 2021, 1–23. doi:10.1080/10291954.2020.185588

[513] Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W., Qualidade das notas explicativas acerca da implementação da IFRS 15–Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* (REPeC), 2023, 17(2). https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273

[514] Mayer, A., Larsen, H.H., Consequences of the Implementation of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers on Accounting Quality (*Master's Thesis*), Copenhagen Business School, Handelshojskolen, 2016. Disponibil la adresa: research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/60728710/103489_Master_s_Thesis_Meyer_Larsen_ASC.pdf

[515] Procházka, D. A., New Approaches to Revenue Recognition and Common Sense, December 4, *SSRN: Electronic*, 2009. Disponibil la adresa: https://ssrn.com/abstract=1518378; http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1518378

Scanned with OKEN Scanner

punct slab al IFRS 18 este lipsa orientărilor cu privire la contractele cu elemente multiple, adică standardul impune o separare a tranzacţiilor în elemente identificabile individual, dar nu explică modul în care se împarte tranzacţia în componente individuale şi cum se cuantifică acestea. În opinia autorului, organismele de standardizare ar trebui "să definească natura economică a veniturilor, să stabilească ce ar trebui să reprezinte valoarea veniturilor, să clarifice momentul în care apar veniturile în ceea ce priveşte potenţialul informaţional diferit al fiecărui model de recunoaştere a veniturilor şi să exploreze modelul comportamental care descrie percepţia utilizatorilor asupra procesului de generare a veniturilor". În plus, informaţiile prezentate nu oferă suficientă transparenţă părţilor interesate pentru a înţelege veniturile unei entităţi, precum şi judecăţile şi estimările care stau la baza acestora.[516] Jones şi Pagach[517] ajung la o concluzie similară, explicând că îndrumările din actualele cerinţe de recunoaştere a veniturilor din IFRS sunt dificil de înţeles şi de aplicat în cazul tranzacţiilor complexe cu venituri, iar prezentările de informaţii sunt inadecvate şi neconforme cu cerinţele altor standarde. În plus, aceştia menţionează că există o mulţime de orientări contabile specifice pentru tranzacţii şi sectoare de activitate. Deşi aceste studii[518,519,520,521,522] au scopuri şi obiective diferite, ele sunt de acord cu privire la inconsecvenţele şi punctele slabe majore din cadrul vechilor standarde care pot duce la o aplicare greşită de către diferiţi utilizatori.

Având în vedere cele menţionate mai sus, formulăm următoarea ipoteza şi anume: ***Ipoteza 3 - Aplicarea IFRS 15 a condus la o mai mare transparenţă informaţională şi implicit a contribuit la creşterea încrederii părţilor interesate în situaţiile financiare.***

Studiul intreprins de McCarthy[523] scoate în evidenţă aspectele problematice cu privire la recunoaşterea în practică a veniturilor, având în vedere două scenarii. Studiul arată că, atât într-un scenariu de recunoaştere a veniturilor bazat pe reguli, cât şi într-un scenariu bazat pe principii, foarte puţini participanţi la un studiu de caz au calculat corect valoarea veniturilor care trebuie luate în considerare, fiind încă neclar dacă un standard bazat pe reguli sau un standard bazat pe principii îmbunătăţeşte calitatea raportării financiare. Un alt studiu similar[524] efectuat in SUA urmăreşte să investigheze capacitatea a 176 de manageri financiari de a aplica în mod corespunzător standardul de recunoaştere a veniturilor conform IFRS. Managerii financiari din SUA fie aplicau greşit recunoaşterea veniturilor conform IFRS, fie nu înţelegeau standardul. A fost identificată o nevoie

---

[516] Khamis, A. M., Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 2016, 3(2), 1-18.

[517] Jones, J. P., & Pagach, D., The next step for revenue recognition. *The CPA Journal*, 2013, 83(10), 30.

[518] IASB, Snapshot: Revenue from Contracts with Customers (Press release), 2011.Disponibil la adresa: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/RevenueRecognition/EDNov11/Documents/Snapshot_RevRec2_Nov2011.pdf (Accesat: 11 Noiembrie, 2019)

[519] Procházka, D. A.,*op. cit.*, 2009.

[520] Khamis, A. M.,*op. cit.*, 2016.

[521] McKee, T. E., & McKee, L. J., Using learning curves for revenue recognition. *The CPA Journal*, 2013, 83(4), 60.

[522] Tong, T. L., A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers. *Malaysian Accounting Standards Board*, 2014, 1-21 Diponibil la adresa: https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf

[523] McCarthy, M., McCarthy, R., Financial statement preparers' revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB revenue recognition model: Nova Southeastern University, *Journal of Accounting and Finance*, 2014,14(6), 21-43.

[524] Bierstaker, J. L., Kopp, L. S., & Lombardi, D. R., Are financial professionals ready for IFRS?: An exploratory study. *Advances in Accounting*, 2016, 35, 1-7.

Scanned with OKEN Scanner

semnificativă de sprijin suplimentar pentru IFRS, deoarece doar 40 % dintre participanți au selectat răspunsul corect în conformitate cu IFRS atunci când li s-au oferit orientările relevante Deși aceste două studii au fost efectuate în SUA, unde managerii financiari sunt mai degrabă obișnuiți cu standardele bazate pe reguli, se pare că neconcordanțele și punctele slabe ar fi putut duce la dificultăți în aplicarea cerințelor anterioare de recunoaștere a veniturilor conform IFRS.

În opinia lui Tong, [525]IFRS 15 ar corecta punctele slabe și deficiențele standardelor anterioare de recunoaștere a veniturilor și că efectele depind de tipul de tranzacție și de entitate. Modelul în cinci etape "ar duce la o recunoaștere sistematică și consecventă a veniturilor, îmbunătățind astfel caracteristica de comparabilitate a situațiilor financiare." Acest punct de vedere este susținut și în studiul recent efectuat de Onie et al.,[526] in care autorii susțin că în comparație cu IAS 18, IFRS 15 oferă îndrumări noi și mai extinse care pot modifica alocarea prețului de vânzare pentru diferite bunuri și servicii în cadrul unui contract și momentul recunoașterii veniturilor. IFRS 15 oferă un model unic în cinci etape pentru recunoașterea veniturilor din contracte. Acesta urmărește să asigure o mai mare coerență și comparabilitate între practicile din industrie și de afaceri prin stabilirea unor principii fundamentale care să fie aplicate în raportarea de informații utile cu privire la natura, valoarea, calendarul și incertitudinea veniturilor și a fluxurilor de numerar care decurg dintr-un contract cu un client.

Pe baza acestor considerații, avansăm și ultima ipoteză care vine în completarea celei de-a treia ipoteza și anume: ***Ipoteza 4*** *– Aplicarea IFRS 15, a condus la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor între companii și sectoare, imbunătățind totodată calitatea informațiilor financiar-contabile.*

Părerile în ceea ce priveste acest subiect sunt impărțite. Spre exemplu, Napier și Stadler[527] analizând scrisorile de comentarii de la companii din întreaga Europă, au descoperit că societățile de telecomunicații anticipează că IFRS 15 va reduce gradul de înțelegere a tranzacțiilor companiei lor. Mai mult decât atât, o scrisoare de comentarii sugerează că IFRS 15 va reduce atât comparabilitatea, cât și utilitatea rapoartelor lor financiare. În mod similar, Haggenmüller[528] susține că complexitatea și subiectivitatea IFRS 15 pot submina scopul standardului contabil. Cu toate acestea, uniele studii[529] preconizează că informațiile suplimentare prezentate în conformitate cu IFRS 15 vor îmbunătăți informațiile disponibile, sporind astfel utilitatea.

Între timp, într-o altă viziune Boujelben și Kobbi-Fakhfakh[530] arată că firmele cotate la bursă din UE nu respectă în totalitate informațiile obligatorii prevăzute de IFRS 15. În ceea ce privește

---

[525] Tong, T.L., *op. cit.*, 2014, p. 19.

[526] Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*, 2023, 63, 953-973.

[527] Napier, C. J. and Stadler, C., 'The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers'. *Accounting and Business Research*, 2020, 50(5), pp. 474–503. DOI: 10.1080/00014788.2020.1770933

[528] Haggenmüller, S.,. Revenue Recognition under IFRS 15: A Critical Evaluation of Predefined Purposes and implications for improvement. DBA thesis. University of Gloucestershire, 2019, Disponibil la adresa: http://eprints.glos.ac.uk/id/eprint/7132 (Accesat: 11 Mai, 2020)

[529] PwC, Revenue Recognition: Disclosure of the state of readiness/Progress made in 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/pwc-revenuerecognition-disclosure-of-the-state-of-readiness.pdf (Accesat: 11 Mai, 2020)

[530] Boujelben, S. and Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2020, 18(4), 707–728. DOI: 10.1108/JFRA-10-2019-0137

Scanned with OKEN Scanner

efectele informaționale, rămâne neclar dacă IFRS 15 își va atinge scopul de a crește gradul de inteligibilitate, transparență și comparabilitate a tranzacțiilor cu venituri ale entităților.

5.3. Metodologia cercetării

În vederea atingerii obiectivelor menționate, am recurs la procedeu mixt bazat mai intâi pe aplicarea unui chestionar aplicat expertilor contabili din cadrul firmelor auditate pentru a identifica problemele legate de implementarea standardului IFRS 15. Menționăm că în vederea conceptualizării designului de cercetare care include 30 de întrebări am avut ca inspirație alte cercetări anterioare.[531,532] De asemenea, pentru a reda o vizuine mai complexă, cercetarea s-a bazat și pe un sondaj de opinie adresat auditorilor externi din cadrul companiilor Big 4 (Deloitte Audit S.R.L., PricewaterhouseCoopers Audit S.R.L., Ernst & Young S.R.L., KPMG Romania S.R.L.). Datele obtinute mai apoi au fost supuse unei modelări econometrice, răspunsurile obținute fiind ajustate cu coeficienți de impact conform metodologiei proprii. Chestionarul a fost conceput astfel încât să acopere toate problematicile întâmpinate de entitățile economice din țările cu economie emergentă care aplică IFRS în proporție de 100%.

Analiza implementării IFRS 15 în țările cu economie în dezvoltare reprezintă o provocare pentru factorii decidenți din domeniu, având în vedere specificul standardului care implică flexibilitatea cadrului de reglementare regional față de cutumele uzitate în vederea obținerii efectelor scontate pentru succesului misiunii de implementare. IFRS 15 include printre altele, cei cinci pași de identificare a veniturilor care asigură structura matriceală a standardului cu componente de validare și evaluarea variabilelor (în acest caz, prețurile tranzacției) în corelație cu condițiile specifice ale activității economice locale. Structura matriceală a standardului a fost transpusă în următorul tablou de bord (a se vedea Figura nr. 5.2):

[531] Ferreira, A. F. M. M., *The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies* (Doctoral dissertation, Universidade do Porto (Portugal)), 2020.
[532] Bubnovskaya, T. V., Gadzhibek, V. P., & Kim, T. V., IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. *Independent Journal of Management & Production*, 2022, *13*(4), s462-s472.

Scanned with OKEN Scanner

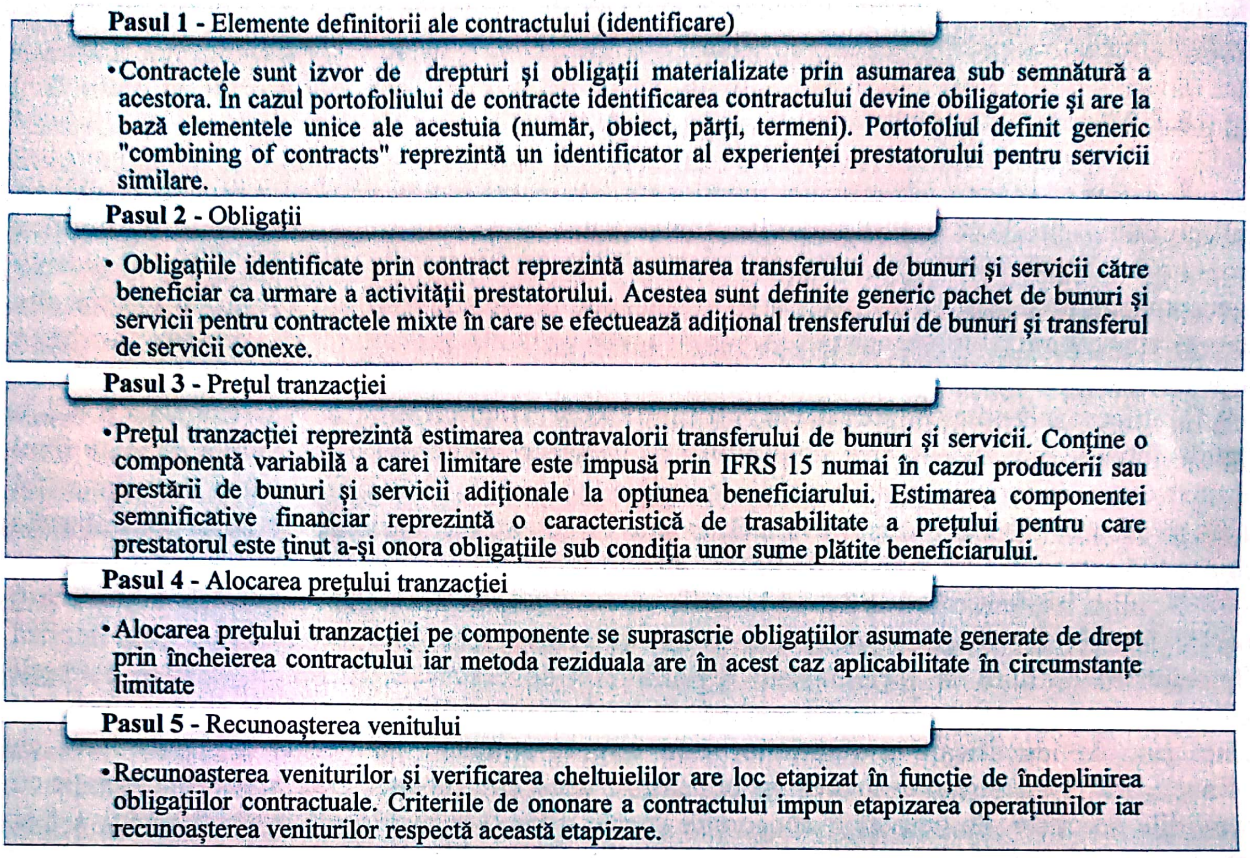


Figura nr. 5.2. Algoritm pentru recunoaşterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15
Sursa: Elaborat în baza IFRS 15

Aceşti 5 paşi vor reprezenta un punct de reper în conceptualizarea întrebărilor chestionarului cât şi a dezvoltarii modelului econometric de evaluare a impactului IFRS 15.

5.3.1. Caracteristicile eşantionului şi structura chestionarului

Aşa cum am precizat şi mai sus, pentru realizarea obiectivului principal am optat pentru o cercetare cantiativă, utilizând în prima fază chestionarul ca instrument de cercetare, iar mai apoi sondajul de opinie. Modelul de cercetare conceptualizat conţine un total de 30 de întrebări mixte. Chestionarul a fost transmis electronic către 30 de entităţi din diferite sectoare: producţie, servicii IT, servicii bancare, construcţii şi telecomunicaţii. Motivul pentru care au fost selectate aceste

Scanned with OKEN Scanner

domenii de activitate se datorează faptului că dupa cum susține și literatura de specialitate [533,534,535,536] aceste sectoare au fost cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15.

Pentru construirea eșantionului, au fost utilizate criterii bidirecționale, adică includerea și excluderea. Astfel, *criteriile de includere* au vizat:

i) entități care sunt de interes public,[537] sau fac parte din grupuri de entități internaționale si își întocmesc situațiile financiare conform cerințelor prevăzute de IFRS;

ii) entități care provin din România sau Republica Moldova; doar cele operează într-unul din cele șase sectoare mentionate mai sus.

Criteriile de excludere presupun:

i) entități care nu aplică IFRS 15;

ii) entități care nu activează într-unul din cele 5 sectoare de activitate selectate;

iii) entități care nu au avut o continuitate a activității de minim 3 ani.

Ca rezultat, 20 de respondenți, reprezentați de auditori externi care fac parte din cadrul companiilor de audit Big 4, persoane cu funcții de manager sau partener, auditori care participă în misiuni de audit extern preponderent la entitățile raportoare conform IFRS din România și Republica Moldova, au fost de acord să completeze chestionarul.

Deoarece respondenții din cadrul companiilor Big 4 au o expunere mai mare la auditarea entităților care aplică IFRS, am considerat că este esențial să ne concentrăm anume pe acești respondenți. În consecință, sondajul de opinie va avea un impact semnificativ. În plus, am optat pentru auditori cu o experiență extinsă în domeniu, așa că răspunsurile lor ar reflecta realitatea generală. De remarcat este faptul că esantionul cuprinde răspunsurile la 20 de auditori externi proveniți din diverse organizații din grupul Big 4, care au fost prezenți în România și Republica Moldova.

A fost exclus din eșantion acel segment de auditori din cadrul companiilor în afara Big 4, care participă doar în misuni de audit statutar, adică preponderent cu aplicarea standardelor de contabilitate locale, auditorii ce participă în misiuni de audit intern și alte misiuni de asigurări. Selecția țărilor a fost fundamentată în funcție de caracteristicile comune ale mediului de afaceri, culturii contabile, vecinătății teritoriale și nu în ultimul rând din rațiuni de accesibilitate și disponibilitate a respondenților. Prin urmare, țările provin din zona țărilor cu economie emergentă din Europa de Est (mai exact România și Republica Moldova).

În urma completării chestionarului a fost posibilă o structurare a respondenților în funcție de sectorul în care activează, numărul acestora fiind egal pentru fiecare sector și anume: 6 respondenți

---

[533] Mattei, G., & Paoloni, N., *op. cit.*, 2019.

[534] Coetsee, D., & Van Wyk, M., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2020, *13*(1), 1-13.

[535] Moore, S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you?, 2018. Disponibil la: https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20 Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf (Accesat: 11 Mai, 2020)

[536] Bauer, K., & Centorrino, G., Financial statements of banks as a source of information about implementation of IFRS 15: the evidence from Poland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2007, 13(6), 235-248. DOI:10.17265/1548-6583/2017.06.001

[537] *Entitate de interes public* – entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; bancă; asigurător (re-asigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este întreprindere de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social.

Scanned with OKEN Scanner

din sectorul bancar, 6 repondenți din domeniul serviciilor IT, 6 respondenți din sectorul construcții, 6 respondenți din industria producției alimentare și i respondentr din serviciile de telecomunicații.

Întrebările incluse în chestionar au fost formulate în baza judecății profesionale având ca scop aprecierea gradului de aplicabilitate a IFRS 15 în cadrul entităților economice autohtone-subiecți ai raportării conform IFRS. Întrebările chestionarului au fost structurate pe 4 secțiuni, și anume (a se vedea Tabel nr. 5.1 și Anexa nr. A2.):

Tabel nr. 5.1. Structura intrebărilor chestionarului

Nr. crt.	Secțiuni	Descrierea secțiunii	Număr de itemi
1.	Date generale despre entitățile auditate	Domeniul de activitate, tipul de bursă la care este listată, cota de piață deținută de entitate)	3 întrebări
2.	Date financiare raportate la data de 31.12.2018	Poziția și performanța financiară a entității	7 întrebări
3	Complexitatea standardului	Aspecte referitoare la istoricul aplicării IFRS 15 în cadrul entității, aspecte care generează statistic confidență privind politicile de implementare	7 întrebări
3.	Transparența și judecata profesională	Întrebări care să evalueze atât tarifarea, cât și vulnerabilitatea și riscul asumat al tranzacției	7 întrebări
4.	Beneficiile urmărite ale activității de contractare și opțiunile părților în procesul comercial	Aspecte referitoare la mediul de control intern al entităților auditate, determinarea prețului de tranzacție, contraprestații în natură, obligații de performanță din contract	6 întrebări

Sursa: Elaborare proprie

În scopul transparenței și a preciziei sporite, am decis să includem respondenți cu o terță opinie, care sunt auditori externi din cadrul companiilor Big 4. Menționăm că, deoarece auditorii externi se află într-o poziție diferită față de cei din interiorul organizației, nu a fost posibil să folosim același chestionar și pentru experții contabili. Prin urmare în vederea conceptualizării sondajului de opinie s-a ținut cont de 2 aspecte: politica de confidențialitate și faptul că auditorii externi nu au experimentat implementarea standardului prin directa aplicare ci, au fost implicați în mai multe misiuni de audit pentru a evalua corectitudinea recunoașterii veniturilor în situațiile financiare ale entităților care aplică IFRS.

5.3.2. Conceptualizarea modelului teoretic de evaluare a impactului IFRS 15

Pentru a oferi o înțelegere cât mai cuprinzătoare a aplicării IFRS 15 pe diferite ramuri de activitate, au fost selectate industrii care includ atât servicii, cât și producție având un ciclu scurt de activitate operațională și lung, cum ar fi domeniul construcțiilor. Deoarece aplicabilitatea standardului variază în funcție de anumite particularități ale activității, considerăm că toate cele 30 de entități au răspuns în proporție de 100% la acest aspect.

Mai departe, rezultatele chestionarului au permis dezvoltarea structurii bitriangulare bazată pe cele 5 etape ale implementării IFRS 15 care formează cadrul de baza pentru evaluarea veniturilor din contractele cu clienții si creează rețeaua matricială pentru realizarea Obiectivului 1, 2 și 3 (a se vedea Figura nr. 5.3).

Scanned with OKEN Scanner

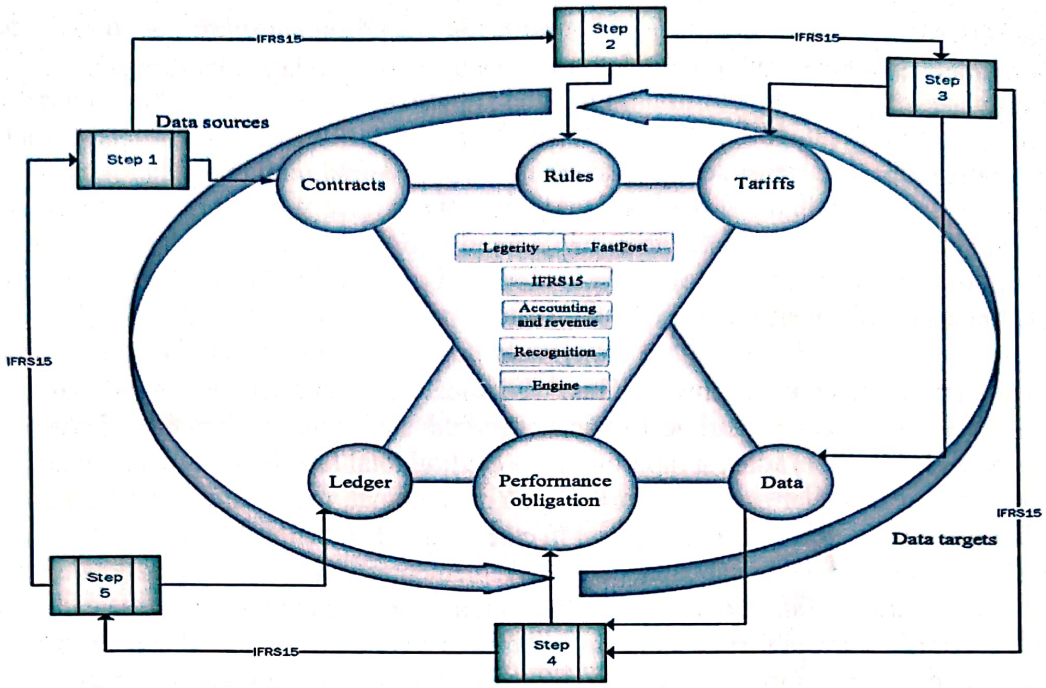


Figura nr.5.3. Modelul "Bitriangular" privind corelaţia input-output de resurse
Sursa: Adaptare după IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienţii"[538]

Schema de mai sus serveşte drept bază pentru definirea modelului teoretic privind aplicarea extinsă a IFRS 15 pentru economiile emergente în ceea ce priveşte estimarea recuperării stresului financiar, după cum urmează (în acest sens, Obiectivul 4 al lucrării a fost realizat), astfel:

$$\begin{cases} C_i = \alpha * T_i + \beta * OP_i \\ R_j = \varphi * D_j + \delta * L_j \end{cases} \quad (1)$$

Definim spaţiul vectorial în absenţa influenţei standardelor (sub impactul acordurilor între părţi ca fiind:

$$C_i \odot R_j = \alpha * T_i \odot \varphi * D_j + \beta * OP_i \odot \delta * L_j \quad (2)$$

Unde:

C – Contracte; T –Tarife; OP – Obligaţie de performanţă; R– Reguli; D – Date; L – Legistru; Ci = spaţiul vectorial reglementat al contractelor efectuate între părţi sub sub reglementările naţionale specifice ţărilor emergente analizate;$\alpha,\beta,\varphi,\delta$ - coeficienţi de regresie; i - populaţia totală eşantionată (entitati economice)

Prin aplicarea normalizării sub IFRS sau a Standardelor Naţionale ecuaţia devine:

$$(C_i \odot R_j)_{IFRS15} = (\alpha * T_i \odot \varphi * D_j)_{IFRS15} + (\beta * OP_i \odot \delta * L_j)_{IFRS15} \quad (3)$$

$$(C_i \odot R_j)_{NG} = (\alpha * T_i \odot \varphi * D_j)_{NG} + (\beta * OP_i \odot \delta * L_j)_{NG} \quad (4)$$

Unde: Ci = spaţiul vectorial reglemntat al contractelor efectuate între părţi sub IFRS 15; NG

[538] Deloitte, Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15, March 2018. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-15.pdf (Accesat: 11 Mai, 2020)

Scanned with OKEN Scanner

= National GAAP.

Diferențele de normalizare permit determinarea următoarei relații condiționale:

$$(C_l \odot R_j)_{IFRS15} \ll (C_l \odot R_j)_{NG} \quad (5)$$

Stresul financiar recuperat devine evaluabil prin intermediul relației:

$$SFR = 1 - \frac{(C_l \odot R_j)_{IFRS15}}{(C_l \odot R_j)_{NG}} \quad (6)$$

Unde:

SFR= stresul financiar recuperat.

După cum au anticipat Duprey si Klus [539], indicatorii financiari care monitorizează acest fenomen sunt creditul total real către sectorul privat nefinanciar și creditul bancar real către sectorul privat (cu excepția băncilor) adica si raportul dintre creditul total față de sectorul privat nefinanciar si PIB. Deși stresul financiar este un fenomen greu de anticipat, indicatorii menționați din cei 27 evaluați în cercetare se încadrează conceptual în categoria indicatorilor de avertizare timpurie. Cu toate acestea, autorii nu au evaluat capacitatea de reglementare a regulilor în modelare, care este corectată de cercetarea de față. Concluzia este că normalizarea reglementează o nișă care cuprinde o parte din profiturile care au fost generate de contractele cu clienții, în special cele pe termen lung sau cele care generează mai multe tipuri de profituri. Totuși, cel mai important aspect se referă la faptul că există o relație de cauzalitate directă între elementele definitorii ale contractelor (adică tarifele și cerințele) și elementele contabile corespunzătoare (adică datele și registrul) creând astfel un spațiu vectorial limitat combinat cu dimensiunea stresul financiar recuperat, care a rezultat în utilizarea IFRS 15 în acele țări cu o economie emergentă. Stresul financiar este definit ca forța exercitată asupra agenților economici de incertitudinea și de schimbarea așteptărilor privind pierderile de pe piețele și instituțiile financiare[540,541].

Cercetările anterioare care au abordat acesta tematică[542], au investigat impactul noului standard de venituri IFRS 15- asupra unora dintre cei mai importanți indicatori utilizați în analiza performanței financiare a unei companii. Printre indicatorii luati in considerare se numără foondul operational, autonomia financară, return on turnover (ROT), Rentabilitatea capitalurilor proprii (ROE), rentabilitatea activelor (ROA), si profiul pe actiune (EPS). Rezultatele studiului arata ca trei sectoare – tehnologie, telecomunicații și construcții – sunt cele care se confruntă cu cele mai grave probleme structurale de utilizare), în timp ce sectorul energetic se află clar într-o poziție mai favorabilă. În plus, este important să se remarce că există o corelație între cei doi indicatori structurali, deoarece sectorul care are cel mai mic fond de exploatare are, de asemenea, cel mai mic grad de autonomie financiară.

---

[539] Duprey, T., & Klaus, B., Early warning or too late? A (pseudo-) real-time identification of leading indicators of financial stress. *Journal of Banking & Finance*, 2022, 106196. https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2021.106196

[540] Illing, M., & Liu, Y., Measuring financial stress in a developed country: An application to Canada. *Journal of Financial Stability, 2006, 2(*3), 243-265

[541] Bordo, M., & Schwartz, A., Measuring real economic effects of bailouts: historical perspectives on how countries in financial distress have fared with and without bailouts. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, 2000, 53(1), 81–167. https://doi.org/10.1016/S0167-2231(01)00028-8

[542] Ferreira, A. F. M. M., *The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies* (Doctoral dissertation, Universidade do Porto (Portugal)), 2020.

Scanned with OKEN Scanner

5.4. Analiza datelor şi rezultatele obţinute

În prima partea a acestei secţiuni este prezentat modul în care au fost interpretate rezultatele chestionarului şi a sondajului, iar în a doua parte are loc o analiză descriptivă pentru a fundamenta în detaliu variabilele modelului econometric dezvoltat. Atfel, pentru fiecare variabilă luată în calcul, au fost create indexuri şi scoruri adecvate, care au ajutat la finalizarea ecuaţiei de regresie multiplă şi a modelului econometric. Acest lucru a fost făcut pentru a obţine rezultate relevante şi pentru a aprofunda subiectul propus. Pentru prelucrarea datelor a fost folosit programul de calcul tabelar Excel oferit de aplicaţia Microsoft Office 2019, iar pentru analiza datelor legate de cercetarea econometrică a fost folosit programul software statistic SPSS.

5.4.1. Analiza rezultatelor obţinute pe baza de chestionar

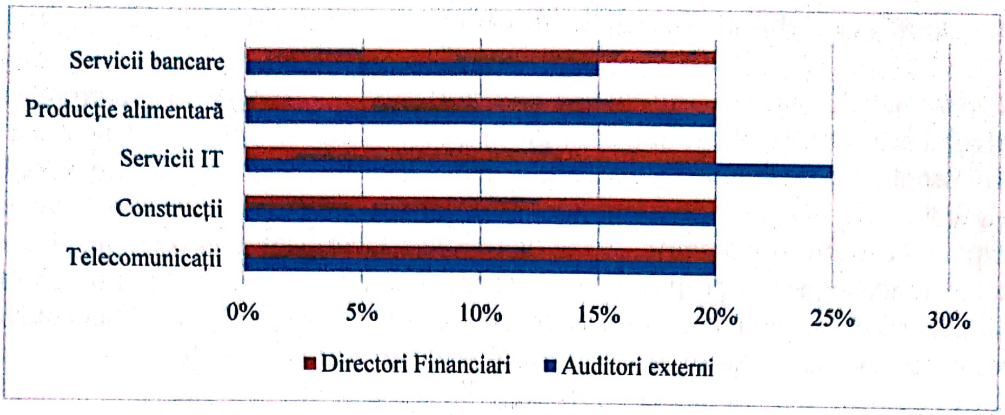
Chestionarul a fost aplicat pe un eşantion eterogen, format din cinci sectoare de activtate: sectorul bancar, sectorul serviciilor IT, sectorul construcţii, industria alimentară şi serviciile de telecomunicaţii. Toate societăţile care au participat la sondaj, indiferent dacă sunt societăţi publice sau fac parte dintr-un grup internaţional de societăţi, îşi întocmesc situaţiile financiare în conformitate cu cerinţele IFRS. Întrebările incluse în chestionar se bazează pe experienţa şi expertiza personală de auditor, precum şi pe raţionamentul profesional cerut de aceste standarde internaţionale pentru a fi posibilă determinarea gradului de aplicabilitate a IFRS 15 în cadrul entităţilor economice din tarile cu economie emergentă.

În condiţiile actuale ale economiei de piaţă o importanţă deosebită se acordă conceptului de universalitate, care presupune alinierea metodelor, tehnicilor, abordărilor de gestionare a businessului. Raportarea financiară este unul din elementele cheie ale proceselor integrate în cadrul unei afaceri, dat fiind faptul că prin intermediul indicatorilor de poziţie şi performanţă financiară utilizatorii situaţiilor financiare pot lua anumite decizii investiţionale, operaţionale, manageriale. Standardizarea reprezintă una din pârghiile prin care se realizează conceptul de universalitate a raportării financiare.

În ceea ce priveşte structura întrebărilor chestionarului adresat directorilor financiari, ponderea în funcţie de industrie a fost în egală măsură în schimb, în cadrul sondajului de opinie efectuat prin implicarea auditorilor, sectorului în care activau firmele auditorilor care au participat cu misiuni de audit extern a reprezentat 20% pentru Construcţii, Telecomunicaţii şi Producţie alimentară, 25% pentru Servicii IT şi doar un procent de 15%, pentru acei auditori implicaţi în misiuni de audit asupra sectorului bancar.

Considerăm că eşantionul este unul reprezentativ pentru studiu, deoarece au fost vizate aceleaşi industrii ca şi în cazul chestionarului adresat directorilor financiari. Astfel, concluziile asupra implementării standardului au la bază două categorii de respondenţi: directori financiari care au participat efectiv la implementarea standardului şi auditorii externi care au evaluat această implementare în practică în cadrul misiunilor de audit. Reprezentarea grafică a respondenţilor chestionarului şi sondajului de opinie în funcţie de industria entităţilor în care activează sau sunt auditate este ilustrată în Grafic nr. 5.3.

Scanned with OKEN Scanner



Grafic nr. 5.3. Ponderea respondenţilor în funcţie de industria entităţilor în care activează şi a entităţilor auditate
Sursa: Elaborat în baza Chestionarului (Anexa nr. A2) şi Sondajului de opinie (Anexa nr. A3)

Rezultatele studiului (bazate atât pe chestionar cât şi pe sondajul de opinie) nu au fost interpretate integral printr-o abordare combinată, deoarece profilul respondenţilor diferă semnificativ, însă obiectivul de bază a fost de a colecta informaţii complete privind aplicarea standardului şi de a le sintetiza din perspectiva celor două categorii de respondenţi.

În continuare vom analiza şi interpreta rezultatele obţinute pe baza chestionarului, la care au dat curs 30 de respondenţi. Din păcate nu avem posibilitatea de a interpreta acele date cu caracter structural, datorită caracterului confidenţial al datelor pe care trebuie sa le respecte auditorii.

În ceea ce priveşte aplicarea IFRS 15 de care entităţii economice pentru scopurile general definite de acest standard în contractele cu clienţii, cea mai mare parte a respondenţilor (80 %) au răspuns afirmativ. La polul opus cei mai puţini (20% din entităţi) au declarat că au aplicat şi în alte direcţii acest standard, ceea ce înseamnă că aceste entităţi nu sunt suficient de familiare cu direcţiile de aplicare a standardului menţionat.

Cu referire la deţinerea contractelor cu clienţii care sunt parţial în scopul IFRS 15 şi parţial în afara acestuia, întreg eşantionul au răspuns afirmativ. Totuşi în astfel de cazuri entităţile trebuie să fie precaute în aplicarea tratamentului contractului cu clienţii, deoarece unele elemente contractuale ar putea să se încadreze sub incidenţa IFRS 15, dar în acelaşi timp ar putea fi aplicabil şi un alt standard, de exemplu IFRS 16 "Contracte de leasing", unde este necesară o analiză minuţioasă a contractului şi utilizarea tehnicilor potrivite.

În baza răspunsurilor primite vis a vis de a aplica retroactiv IFRS 15 cu efectul cumulat al perioadelor precedente, apreciem faptul că doar 20% dintre respondenţi au optat pentru aplicarea retroactivă a IFRS 15. Acest procent reprezintă în mare parte entităţi din sectorul bancar, care au optat pentru o transparenţă şi o claritate a perioadelor precedente cu scopul de a cuantifica cât mai exact impactul standardului privind contractele cu clienţii.

Rezultatele chestionarului arată că nici una din entităţile chestionate nu au optat pentru aplicarea standardului retroactiv, cu efectul cumulat al perioadelor precedente. Un procent de 20 % din respondenţi au optat pentru opţiunea de inaplicabilitate a acestei abordări, această situaţie fiind creată de lipsa evidenţelor detaliate, inexistenţa contractelor ce se încadrează sub incidenţa IFRS 15, sau lansarea activităţii relativ în perioada în care standardul a devenit obligatoriu.

Cu referire la identificarea unui contract cu un client definit conform IFRS 15, majoritatea dintre aceştia (24 dintre respondenţi) au răspuns afirmativ. În cazul restului de 20 % este vorba de

Scanned with OKEN Scanner

lipsa unor astfel de contracte, iar în acest caz aplicarea standardului ar putea fi neglijată, însă cu păstrarea principiilor general aplicabile în ceea ce priveşte recunoaşterea, evaluarea veniturilor în urma activităţilor operaţionale ale entităţii.

Unul din elementele cheie ale IFRS 15 constă în identificarea bunurilor/serviciilor distincte, ce rezultă nemijlocit în contabilizarea aceluiaşi contract separat. De exemplu, veniturile din servicii trebuie să fie contabilizate şi prezentate în notele situaţiilor financiare în mod distinct faţă de bunurile vândute, care fac parte din acelaşi contract. Cei mai mulţi dintre respondenţi (80%) au identificat contracte cu elemente distincte, restul respondenţilor afirmând că entitatea în cauză nu deţine astfel de contracte, ceea ce înseamnă că există o simplificare privind contabilizarea contractelor.

Dreptul de returnare a unui produs defect în schimbul unui produs funcţional reglementat de IFRS 15 este un aspect foarte sensibil, deoarece poate duce la diferenţe în ceea ce priveşte momentul recunoaşterii veniturilor etc. Rezultatele chestionarului au arătat că 80% dintre companii au răspuns afirmativ la această întrebare şi fiind necesară o analiză detaliată a momentului, a valorii şi a motivelor pentru returnări.

Achiziţionarea de bunuri/servicii suplimentare face referire la politica de bonusuri, programe de loialitate, care prevede particularităţi neuniforme în ceea ce priveşte recunoaşterea veniturilor în urma acestor tranzacţii. Dat fiind faptul ca o tranzacţie nu poate fi efectuată la valoarea zero, doar dacă nu e o donaţie. În jur de 40 % din entităţile chestionate deţin astfel de clauze în contractele cu clienţii, în timp ce 40 la sută nu au, şi alte 20 % nu aplică în general o astfel de abordare.

În cazul în care furnizarea de bunuri sau servicii implică şi alte entităţi, fie că este vorba de parteneri, părţi afiliate sau terţi, este important să se evalueze cine acţionează în calitate de mandant şi cine acţionează în calitate de agent în contract, iar IFRS 15 prevede anumite Exemple. Dintre societăţile care au răspuns, 40% au răspuns "da", 40% au furnizat bunuri şi servicii în nume propriu, iar restul de 20% au răspuns "nu este cazul".

Taxele nerambursate sunt percepute în afara domeniului de aplicare a contractului şi sunt plătite pentru a primi produse de la furnizori în locaţia în care îşi desfăşoară activitatea entitatea. Acestea sunt mai frecvente în sectorul comerţului cu amănuntul. Având în vedere că respondenţii proveneau din alte sectoare, majoritatea răspunsurilor la această întrebare au fost negative sau nu s-au aplicat.

Opinia respondenţilor în ceea ce priveşte primirea de avansuri de la clienţi, majoritatea au răspuns afirmativ, ceea ce era de aşteptat, deoarece avansurile reprezintă un mijloc de minimizare a riscurilor şi de asigurare a lichidităţilor IFRS 15 se referă la avansurile nerambursabile, care sunt destinate, de asemenea, să asigure păstrarea numerarului chiar dacă clientul renunţă la bunurile/serviciile specificate în contract.

Mai mult de 50 % din respondenţi au răspuns afirmativ la intrebarea dacă preţul nu poate fi observat direct din contract sau nu. Preţul de tranzacţie trebuie să fie foarte clar, concis pentru bunurile/serviciile distincte din contract, în caz contrar pot apărea diverse cazuri de nonconformitate între contraprestaţie şi bunurile, serviciile livrate efectiv, uneori lipsa preţurilor identificabile ar putea duce chiar şi la litigii economice.

De regulă, modificarea preţurilor aferente tranzacţiilor poate fi efectuată periodic, prin întocmirea unor acte adiţionale. Din entităţile chestionate, 20 % au răspuns negativ, această situaţie este mai des întâlnită în cadrul tranzacţiilor cu un ciclu scurt de livrare, unde nu este impact din partea factorului de valoare a banilor în timp, respectiv nu este necesară revizuirea preţurilor stabilite iniţial.

Scanned with OKEN Scanner

În funcție de răspunsurile primite, putem concluziona că majoritatea entităților economice chestionate funcționează ca și procese de afaceri pe baza unui ciclu scurt de vânzare. Prin urmare, veniturile din contractele cu clienții sunt recunoscute într-o singură perioadă contabilă. Doar 1/5 din entitățile din domeniul construcțiilor folosesc două perioade contabile pentru recunoașterea veniturilor.

Recunoașterea veniturilor în două sau mai multe perioade contabile depinde de durata ciclului de livrare a produselor sau serviciilor. Situații precum acestea pot apărea în industria construcțiilor, unde lucrările se desfășoară într-o perioadă lungă de timp și veniturile și cheltuielile trebuie stabilite la fazele de finisare. În industria IT, recunoașterea veniturilor în mai multe perioade poate fi întâlnită, iar implementarea unor softuri complexe poate dura mai mult.

Majoritatea entităților chestionate au răspuns pozitiv. De menționat că, în IFRS 15, discount-urile sunt tratate într-un mod diferit decât în IAS 18. Divergența fundamentală se bazează pe evaluarea veniturilor la recunoașterea inițială. Acest lucru înseamnă că, dacă condițiile negociate între părți sunt îndeplinite, valoarea tranzacției va fi redusă de la început cu reducerea care urmează a fi oferită.

Cu referire la întrebarea dacă natura bunului sau serviciului a fost luată în considerare în determinarea progresului, toate entitățile participante au răspuns pozitiv. Această acțiune este crucială deoarece mărimea veniturilor care vor fi recunoscute trebuie să fie conformă cu promisiunile făcute în contract. Procesul este mai simplu pentru vânzările de bunuri, dar pentru servicii și construcții, recunoașterea veniturilor poate fi făcută pe etape în funcție de fazele de livrare.

Alocarea prețului de tranzacție la obligațiile de performanță este unul dintre cei cinci pași prevăzuți de IFRS 15 în ceea ce privește recunoașterea veniturilor din contracte cu clienții; în consecință, dacă există o reducere, este necesară o alocare proporțională an obligațiilor existente în contract. 40% din entități au răspuns afirmativ la această întrebare, 40% au răspuns negativ, iar 20% nu au răspuns.

Mult mai mult de jumătate dintre cei care au răspuns au considerat că influența valorii variabile asupra prețului de tranzacție în contractele cu clienții este mai mare în cazul bunurilor și serviciilor livrabile pe termen lung sau în economiile inflaționiste. Patru entități au răspuns negativ la evaluarea impactului unei valori variabile în cazul în care vânzările au avut loc într-o perioadă relativ scurtă de timp, în timp ce celelalte patru entități, care se ocupă de vânzări imediate, au răspuns că efectul nu ar fi relevant.

În conformitate cu IFRS 15, contraprestația în natură trebuie să fie primită la valoarea justă cu efecte nemonetare. 40% dintre entitățile intervievate au răspuns "da" la această întrebare, concentrându-se asupra momentului în care trebuie evaluată contraprestația primită. Alte 40 % dintre entități primesc o contraprestație monetară, în timp ce patru entități au indicat că forma de contraprestație nu este aplicabilă, probabil pentru că nu este stipulată în contract.

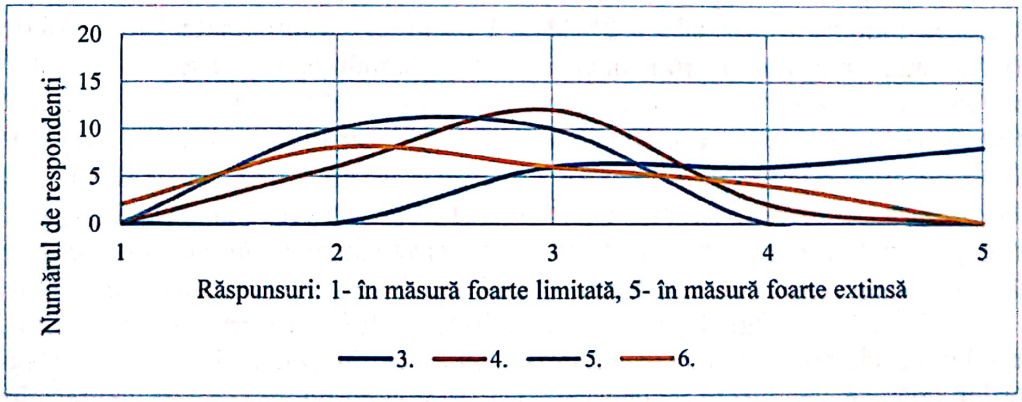
5.4.2. Analiza rezultatelor obținute pe baza de sondaj

Rezultatele prezentate anterior reprezintă implicarea directorilor financiari în studiu privind gradul de implementare a IFRS 15. Tot în acest sens, în acestă secțiune ne-am propus să examinăm complexitatea standardului din punctul de vedere al auditorilor externi. În sondajul de opinie (Anexa nr. A3), întrebările 3-6 se referă la măsurarea gradului de interpretare atât a standardelor IFRS în general (întrebarea 5) cât și a standardului IFRS 15. Consemnăm faptul că, din cauza

Scanned with OKEN Scanner

faptului că standardele sunt traduse în mai multe limbi de lucru, majoritatea respondenţilor consideră că interpretarea standardelor IFRS reprezintă o dificultate de un nivel mediu. Astfel, nivelul de interpretare ar fi mai ridicat dacă auditorii participanţi la studiu ar fi angajaţi la entităţi locale al căror principal portofoliu de clienţi este reprezentat de activitatea de audit statutar. Aceştia s-ar raporta la norme naţionale precum OMFP-urilor în cazul României şi respectiv SNC-urile în ceea ce priveşte Republica Moldova, unde normele sunt redactate în limba nativă, fapt ce i-ar ajuta să înţeleagă mai clar informaţiile expuse vis a vis de anumite aspecte contabile, fiind diminuate semnificativ erorile de interpretare. Acest lucru este în concordanţă cu explicaţiile lui Camfferman şi Zeff,[543] care afirmă că limba reprezintă o ameninţare la adresa interpretării omogene a standardelor de contabilitate şi ar putea influenţa comparabilitatea informaţiilor contabile. Traducerea şi cultura sunt doi factori majori care ar putea dăuna interpretării şi aplicării obiective a IFRS.[544,545]

Majoritatea auditorilor care au participat la sondaj au considerat că determinarea preţului de tranzacţie al obligaţiei de performanţă, componenta de finanţare, separarea obligaţiei de performanţă şi alocarea respectivă a preţului de tranzacţie reprezintă aspecte tehnice esenţiale în cadrul IFRS 15 la scară medie şi mare. În acelaşi timp, acesta nu este singurul domeniu de complexitate asociat cu IFRS 15, iar toţi respondenţii sunt convinşi că există şi alte domenii în afara celor menţionate atunci când se discută problemele legat de IFRS 15. Auditorii sunt, de asemenea, de părere că IFRS 15 utilizează expresii de probabilitate şi incertitudine în probleme-cheie, ceea ce poate duce la diferenţe de interpretare. Din propria experienţă, aceste probleme cheie care implică incertitudine şi probabilitate în recunoaşterea veniturilor şi a elementelor conexe în conformitate cu IFRS 15 sunt cel mai des întâlnite în ceea ce priveşte tratamentul reducerilor retrospective, garanţiile privind obligaţiile de performanţă, evaluarea fazei de livrare a unui proiect şi conceptul de agent şi mandant. Graficul nr. 5.4 ilustrează amploarea interpretării şi nivelul de incertitudine în ceea ce priveşte aplicarea IFRS 15 din perspectiva auditorului extern.



Grafic nr. 5.4. Prezentarea nivelului de interpretare şi incertitudine a IFRS 15 în viziunea auditorilor
Sursa: Elaborat în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa nr. A3)

[543] Camfferman, K., & Zeff, S. A., Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee, 1973-2000: Oxford University Press on Demand, 2007.
[544] Tsakumis, G. T., Campbell Sr, D. R., & Doupnik, T. S., IFRS: Beyond the standards. Journal of accountancy, 2009, 207(2), 34.
[545] Tsakumis, G. T., The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules. Abacus, 2007, 43(1), 27-48.

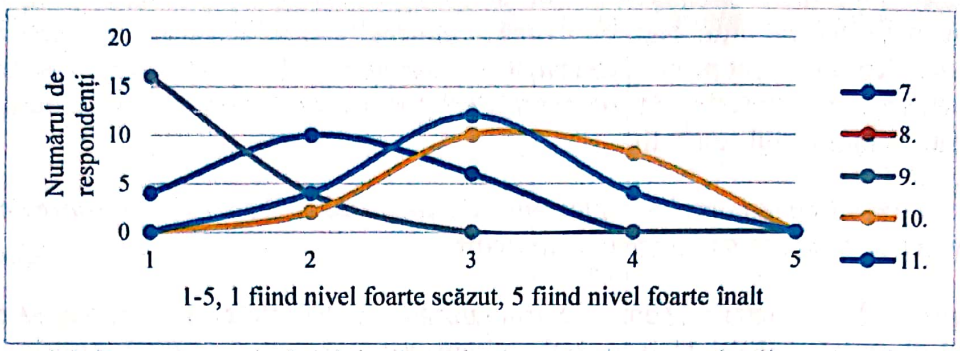
Scanned with OKEN Scanner

Incertitudinea şi interpretarea practicilor contabile reprezintă un risc major pentru transparenţă, care este o caracteristică fundamentală a situaţiilor financiare. După cum se poate observa din diagrama de mai sus, un număr semnificativ de auditori consideră că IFRS 15 prezintă un risc de denaturare a corectitudinii recunoaşterii şi evaluării veniturilor, deoarece amploarea incertitudinii şi a interpretării este destul de mare.

Următoarea secţiune a sondajului, reprezentată de întrebările 7-11, este concepută pentru a continua recunoaşterea complexităţii IFRS 15 prin prisma transparenţei şi, mai precis, pentru a evalua gradul de libertate în aplicarea principiilor de recunoaştere şi evaluare a veniturilor în comparaţie cu standardele pe care le înlocuieşte. Prin intermediul setuluide întrebări, se analizează, de asemenea, tendinţa de a modifica şi de a manipula veniturile în cadrul cerinţelor standardului, în cazul în care nu este vorba de fraudă sau de eroare, ci de gestionarea performanţei financiare fără a încălca anumite principii deja stabilite de standard. Majoritatea auditorilor nu cred că este probabil ca IFRS 15 să faciliteze în mod semnificativ manipularea veniturilor, iar respondenţii sunt de părere că nivelul de discreţie în aplicarea principiilor IFRS 15 privind recunoaşterea veniturilor este foarte limitat în comparaţie cu standardele de bază pe care le înlocuieşte, IAS 11 şi IAS 18. Pe baza acestor rezultate, una dintre intenţiile celor responsabili de emiterea IFRS este de a asigura transparenţa şi de a standardiza procesele economice din punct de vedere contabil. Potrivit rezultatelor reiese faptul că mai mult de 15 din 20 de auditori au indicat că nu au avut nicio experienţă în ceea ce priveşte introducerea de către societăţi a unor măsuri specifice care să faciliteze exercitarea puterii discreţionare la aplicarea IFRS 15. Acest lucru indică faptul că efortul care poate fi necesar pentru a manipula performanţa financiară poate fi mai costisitor decât rezultatul aşteptat. În plus, mai mult de 10 auditori s-au confruntat cu cazuri în care societăţile încearcă să îşi modifice contractele cu clienţii, ceea ce afectează de obicei nu numai recunoaşterea veniturilor, ci şi prezentarea acestor modificări în situaţiile financiare, conform IFRS 15. După cum se menţionează în metodologia de cercetare, constatările se bazează în principal pe experienţa acumulată de auditori în perioada 2021-2022. Ultimii ani au fost foarte dificili pentru mediul de afaceri din cauza mai multor crize, inclusiv crize epidemiologice, geopolitice şi, mai ales, crize economice cauzate de inflaţia ridicată. Ca urmare a crizelor menţionate mai sus, a fost o măsură necesară şi urgentă schimbarea contractelor cu clienţii, iar răspunsul la întrebarea nr. 10 era de aşteptat să fie în mare parte "destul de des". În special, în 2022, costurile de producţie şi de livrare a bunurilor şi serviciilor ar fi crescut în mod semnificativ şi era absolut necesar să se traducă aceste costuri în preţuri de vânzare, chiar dacă acestea fuseseră convenite în prealabil. Renegocierea unor acorduri comerciale specifice este foarte complexă, dar astfel de evenimente există peste tot în lume. De subliniat este faptul că, în conformitate cu IFRS 15, modificările semnificative ale contractelor cu clienţii trebuie prezentate în situaţiile financiare, în timp ce impactul asupra veniturilor amânate, veniturilor recunoscute, activelor şi pasivelor aferente contractelor cu clienţii trebuie reevaluate şi recunoscute în situaţiile financiare atunci când sunt cuantificate în conformitate cu IFRS 15, la întrebarea dacă există multe opţiuni de modificare a contractului în favoarea societăţii din perspectiva auditorului, mulţi respondenţi au răspuns că există destul de multe posibilităţi. Deşi există cu siguranţă o serie de opţiuni de modificare a unui contract, trebuie reamintit faptul că tranzacţiile comerciale sunt relaţii bilaterale. Aceasta înseamnă că orice iniţiativă de modificare a unui contract existent în favoarea vânzătorului trebuie să se bazeze pe argumente rezonabile, altfel există riscul ca o astfel de modificare să nu fie acceptată de cealaltă

Scanned with OKEN Scanner

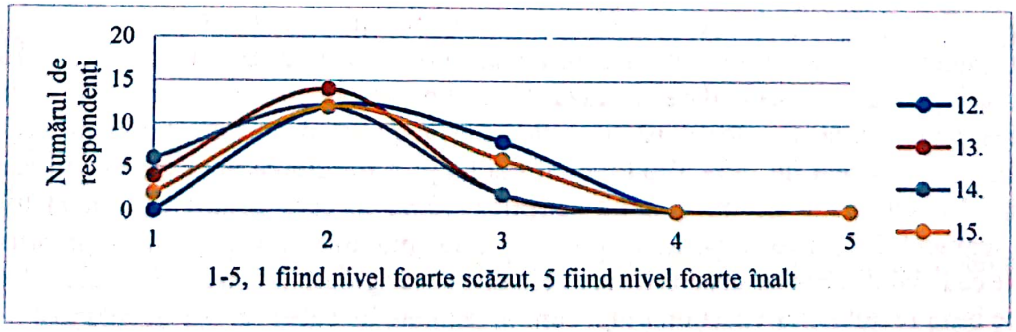
parte, adică de client. Răspunsurile auditorului la întrebările 7-11 sunt ilustrate în Grafic nr. 5.5, de mai jos.



Grafic nr. 5.5. Prezentarea nivelului de discreție și manipulare a veniturilor prin prisma IFRS 15
Sursă: Elaborat în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa nr. A3)

Deși au existat cazuri în care auditorii externi au modificat contractele cu clienții, așa cum este ilustrat în diagrama de mai sus, acest lucru este extrem de rar. Pe de altă parte, având în vedere condițiile economice și de piață actuale, afacerile sunt mai dinamice ca niciodată, iar furnizorii și clienții trebuie să reacționeze rapid atunci când tendințele economice au un impact semnificativ. Pe măsură ce mediul de afaceri se schimbă, multe condiții de livrare, prețuri și reduceri sunt modificate în contractele cu clienții, iar aceste modificări sunt prezentate în situațiile financiare.

Pentru a face față provocărilor cauzate de modificări de standarde, crize și alți factori, entitățile trebuie să aibă un mediu de control intern bine dezvoltat. Ultima secțiune a sondajului de opinie format din întrebările 12-15 au contribuit la obținerea unor rezultate, care iarăși, au fost scontate în studiul nostru. Entitățile economice din România și Republica Moldova necesită îmbunătățiri în ceea ce privește procedura de controal intern. Mai mult de jumătate dintre auditorii care au participat la sondaj consideră că raționamentul lor, raționamentul profesional și documentarea incertitudinii în legătură cu IFRS 15 sunt sub medie. Acest lucru indică faptul că rolul contabililor și al directorilor financiari din entitățile naționale se limitează la contabilitate și nu prea mult la gestionarea financiară. Se obsevă că în 2021-2022, societățile nu au automatizat încă principiile IFRS 15 în sistemele lor contabile (a se vedea răspunsurile auditorilor la întrebarea 13). Rezultatele finale ale chestionarului sunt prezentate în figura de mai jos. Rezultatele ultimelor întrebări ale sondajului de opinie sunt prezentate în graficul de mai jos.



Grafic nr. 5.6. Prezentarea nivelului de control intern asupra veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15
Sursă: Elaborat în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa nr. A3)

Scanned with OKEN Scanner

Conform rezultatelor obținute, majoritatea auditorilor consideră că documentarea domeniilor cheie, cum ar fi raționamentul, judecata profesională și incertitudinea, se află la un nivel foarte scăzut în cadrul entității, ceea ce indică o concentrare pe activitățile operaționale și pe înregistrări, mai degrabă decât pe monitorizarea și controlul faptelor economice. Lipsa unui mediu de control intern asupra veniturilor în contextul IFRS poate duce la erori pe termen lung care nu ar fi fost detectate la momentul respectiv.

5.4.3. Evaluarea impactului implementării standardului IFRS 15 pe sectoare de activitate și dezvoltarea unui model integrat de aplicare

Pe segmentul contractării (Zona 1 a triunghiului de activitate) au fost adresate întrebări privind istoricul aplicării IFRS 15 în cadrul entității, aspecte care generează statistic confidența privind politicile de implementare, rezultatul general a fost unul defavorabil, existând întrebări (privind efecte retroactive ale aplicării punctului C3 din IFRS 15) la care media generală de asumare a fost sub 20%. Rezultatele generale privind istoricul aplicării IFRS 15 au permis definirea coeficienților de impact care au fost determinați conform principiului relevantei statistice a variabilelor în raport cu obiectivul general.

Similar au fost testate activitățile de tarifare prin grila matriceala, fiind selectat un pachet de 7 întrebări care să evalueze atât tarifarea, cât si vulnerabilitatea și riscul asumat al tranzacției. Valorile generale obținute de la cele 7 întrebări au fost mai omogene cu medie de reprezentare generala subunitară la toate întrebările, iar asupra acestora a fost aplicată grila de relevanță statistică pe baza coeficienților de impact. Ultima zona din triunghiul de activitate a fost alocată performanței, urmărindu-se testarea performanței în conformitate cu percepția europeană a conceptului care vizează inclusiv latura sustenabilității în performanță. Au fost adresate respondenților un set de 7 întrebări în principal legate de beneficiile urmărite ale activității de contractare și opțiunile părților în procesul comercial.

Rezultatele în materie de performanță urmează structura zonei 1 aferentă contractelor cu variații minim – maxim pentru atitudinea pro activă în relație cu IFRS 15, în funcție de tipul de instrument utilizat pentru creșterea atractivității la contractare. Concluzia desprinsă din metodologia aplicată triangulației primare reflectă faptul că eficacitatea preced eficiența în țările în curs de dezvoltare, aspect cauzal relaționat cu nivelul de dezvoltare economică în regiune. Triangulația secundară vizează aspectele metodologice aferente implementării IFRS 15, iar *noutatea modelului propus* se bazează pe translația răspunsurilor care să satisfacă cerințe metodologice și cerințe de activitate astfel încât să acopere ambele zone studiate.

Din punct de vedere normativ și contractual modificările aduse structurii întrebărilor pe cele două arii primare și secundare vizează 17% din întrebări ceea ce conferă o stabilitate structurală a primei zone a celor două triunghiuri. Din punct de vedere tarifar si scriptologic structura diferă în procent de 28%, fiind reconfigurată prin translarea unor informații asimilabile performanței în segmentul de înregistrare scriptică. *Zona 3*, care pentru cele două triunghiuri reprezintă segmentul cel mai important, respectiv conceptualizarea performanței și consolidarea datelor, este cea mai diferită ca structură între cele două triunghiuri (primar și secundar). Corelațiile calculate pe baza rezultatelor chestionarului sunt prezentate în Tabel nr. 5.2 de mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 5.2. Corelaţii statistice rezultate în urma interpretării chestionarului

Tipuri de activităţi		General	Telecomunicaţii	Servicii bancare	Construcţii	Servicii şi soluţii IT	Producţie alimentară
General	Corelaţia Pearson	1	-,104	,240	-,513	-,327	,567
	Sig. (2-tailed)		,845	,647	,298	,528	,240
	N	6	6	6	6	6	6
Telecomunicaţii	Corelaţia Pearson	-,104	1	,894*	-,198	-,205	-,477
	Sig. (2-tailed)	,845		,016	,707	,697	,339
	N	6	6	6	6	6	6
Servicii bancare	Corelaţia Pearson	,240	,894*	1	-,216	-,499	-,367
	Sig. (2-tailed)	,647	,016		,682	,313	,474
	N	6	6	6	6	6	6
Construcţii	Corelaţia Pearson	-,513	-,198	-,216	1	-,196	-,227
	Sig. (2-tailed)	,298	,707	,682		,710	,665
	N	6	6	6	6	6	6
Servicii şi soluţii IT	Corelaţia Pearson	-,327	-,205	-,499	-,196	1	,475
	Sig. (2-tailed)	,528	,697	,313	,710		,341
	N	6	6	6	6	6	6
Producţie alimentară	Corelaţia Pearson	,567	-,477	-,367	-,227	,475	1
	Sig. (2-tailed)	,240	,339	,474	,665	,341	
	N	6	6	6	6	6	6

* Corelaţie nesemnificativă la nivelul 0,05 (2-tailed)

Sursa: Elaborat pe baza software-ul statistic SPSS

Coeficienţii de corelaţie reflectă faptul ca din punct de vedere statistic sectorul IT si sectorul bancar păstrează o omogenitate a distribuţiei opţiunilor in privinţa implementării IFRS 15 a entităţilor raportoare (coeficienţi de corelaţie apropiaţi de 0 valizi) in timp ce la polul opus se situează sectorul construcţiilor a cărui de coeficienţi de corelaţie tind la 1. Calculul ariei de reprezentare a efectelor implementării IFRS 15 a fost realizat de autori conform formulei de mai jos:

$$A_{\Delta} = \frac{\sum_{i=1}^{n}(r_{ia} * n_i)}{\sum_{i=1}^{n}(n_i)} \qquad (7)$$

Unde:

$r_{ia} > 0 <=> a > 0$

A_{Δ} - rezultatul pozitiv al implementării IFRS 15 pe fiecare secţiune ale celor două triunghiuri primar si secundar;

r_i – reprezintă ponderea de răspunsuri afirmative ale entităţilor care aplică IFRS 15 din total entităţi analizate;

a – coeficientul logic de testare a răspunsurilor afirmative.

Scanned with OKEN Scanner

Datele colectate prin chestionar au fost modelate prin intermediul modelului *Curve estimation* în SSPS utilizându-se funcţiile liniare, cubice de creştere si combinate cu următorul tablou descriptiv al modelului (a se vedea Tabel nr. 5.3):

Tabel nr. 5.3. Descrierea Modelului integrat de utilizare a IFRS 15

Descriere Model		Model integrat de utilizare a IFRS 15
Variabila dependentă	1	Telecomunicaţii
	2	Servicii bancare
	3	Construcţii
	4	Servicii şi soluţii IT
	5	Producţie alimentară
Ecuaţia	1	Linear
	2	Cubic
	3	Compound[a]
	4	Growth[a]
Variabile dependente		General
Constant		Inclusă
Variabila ale cărei valori etichetează observaţiile din diagrame		Nespecificată
Toleranţa pentru introducerea de termeni în ecuaţii		,0001

*Modelul impune ca toate valorile care nu lipsesc să fie pozitive

Sursa: SPSS

Pentru model au fost calculate testele de semnificaţie statistică care au poziţionat sectorul serviciilor bancare şi sectorul IT pe paliere de semnificaţie medie în timp ce sectoarele construcţii şi producţie alimentară s-au situat pe paliere statistice de semnificaţie mai mari de 50%. Eroarea standard a regresiei este minimă in cazul sectorului producţie alimentară şi telecomunicaţie (a se vedea Tabel nr. 5.4).

Tabel nr. 5.4. Model integrat de utilizare a IFRS 15 - Sumar

Sector activitate	Coeficienţi statistici			
	R	R^2	R^2 ajustat	Eroare standard a estimării
Telecomunicaţii	,104	,011	-,237	,041
Servicii bancare	,240	,058	-,178	,152
Construcţii	,513	,264	,079	,065
Servicii şi soluţii IT	,327	,107	-,117	,068
Producţie alimentară	,567	,322	,152	,049

Sursa: SPSS

Testul ANOVA realizat pentru datele diseminate pe sectoare de activitate este prezentat in Tabel nr. 5.5 de mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 5.5. Testul ANOVA pentru modelul integrat de utilizare a IFRS 15

Sector activitate	Variabile	Suma pătratelor	df	Media pătrată	F	Sig.
Telecomunicații	Regresie	,000	1	,000	,043	,845
	Reziduale	,007	4	,002		
	Total	,007	5			
Servicii bancare	Regresie	,006	1	,006	,245	,647
	Reziduale	,092	4	,023		
	Total	,098	5			
Construcții	Regresie	,006	1	,006	1,431	,298
	Reziduale	,017	4	,004		
	Total	,023	5			
Servicii și soluții IT	Regresie	,002	1	,002	,477	,528
	Reziduale	,018	4	,005		
	Total	,021	5			
Producție alimentară	Regresie	,004	1	,004	1,899	,240
	Reziduale	,009	4	,002		
	Total	,014	5			

Sursa: SPSS

Valoarea coeficienților de regresie (Beta) reflecta faptul ca modelul generează trend crescător pe sectorul serviciilor bancare si in sectorul producției alimentare, în timp ce în segmentul construcției trendul este negativ.

Tabel nr. 5.6. Coeficienții de corelație

Sectorul de activitate	Coeficienți nestandardizați			Coeficienți standardizați	t	Sig.
	B		Eroarea standard	Beta		
Telecomunicații	General	-,216	1,037	-,104	-,208	,845
	(Constant)	,502	,426		1,178	,304
Servicii bancare	General	1,886	3,811	,240	,495	,647
	(Constant)	-,476	1,566		-,304	,776
Construcții	General	-1,939	1,621	-,513	-1,196	,298
	(Constant)	1,247	,666		1,873	,134
Servicii și soluții IT	General	-1,178	1,705	-,327	-,691	,528
	(Constant)	,912	,701		1,302	,263
Producție alimentară	General	1,679	1,218	,567	1,378	,240
	(Constant)	-,300	,501		-,598	,582

Sursa: SPSS

Datele generale ale modelelor econometrice consolidate reflectă grafic încrederea entitatilor raportoare în utilizarea instrumentelor de evaluare a veniturilor prin IFRS 15 (a se vedea Figura nr. 5.4)

Scanned with OKEN Scanner

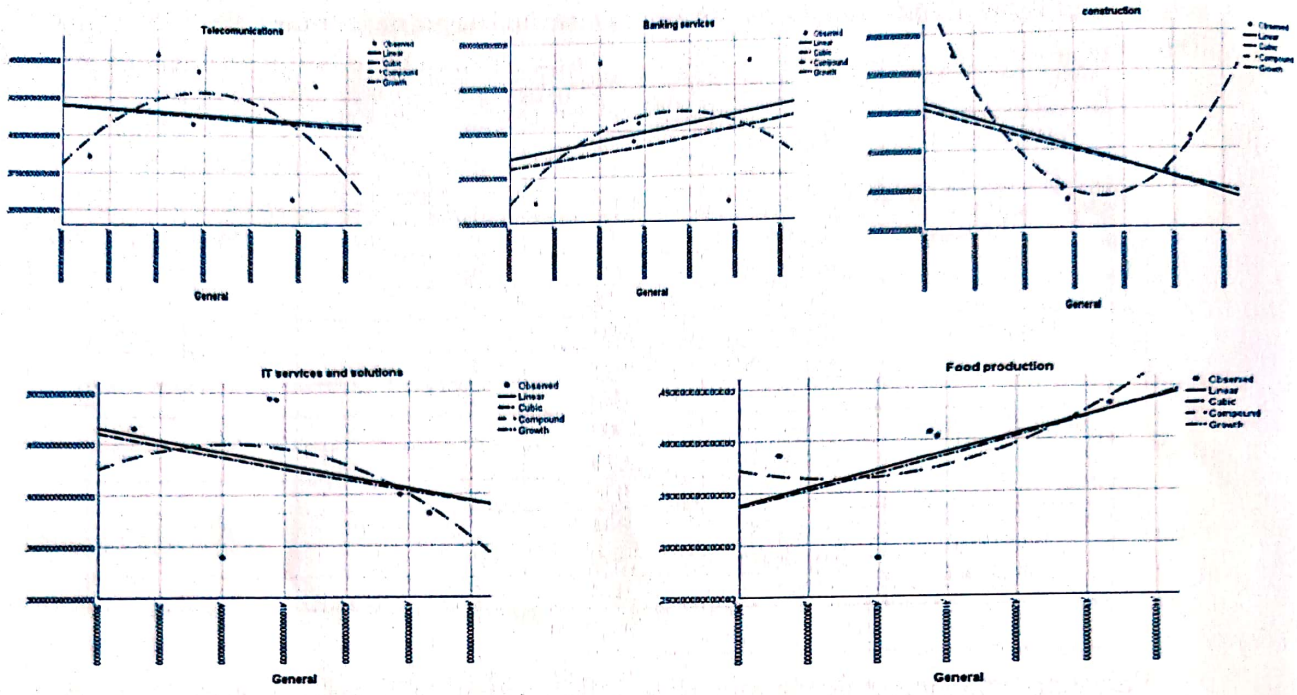


Figura nr. 5.4. Reprezentarea grafica a modelului integrat de utilizare a IFRS 15 pe principalele domenii de activitate
Sursa: SPSS

După cum se poate observa sectorul bancar este cel mai bine poziționat, deoarece testele statistice permit corelațiile cele mai înalte pentru acest sector de activitate inclusiv prin prisma cerințelor specifice de transparenta informațională impusă de IFRS. La polul opus, colorațiile evidențiate pentru sectorul construcțiilor si telecomunicațiilor relevă disturbanțe semnificative in ceea ce privește aplicarea cerințelor IFRS in cadrul țărilor cu economie emergentă.

5.5. Concluziile cercetării empirice

Pe baza rezultatelor anterioare obținute pe această tematică, au fost fundamentate ipotezele de cercetare. Datele necesare analizei empirice s-au bazat pe răspunsurile unui chestionar (aplicat asupra unui numar de 30 de directori financiari) și a unui sondaj (aplicat în rândul a 20 de auditori financiari). Rezultatele chestionarului au fost prelucrate inițial cu ajutorul software-ul MS Excel, fiind utilizat mai apoi programul statistic SPSS.

În vederea completării tabloului cercetării calitative, cu scopul de a evalua impactul real ale implementării IFRS 15 asupra sectoarelor telecomunicațiilor, construcții, bancar, producție, servicii de consultanță și IT în țări cu o economie emergentă, precum România și Republica Moldova, sunt formulate și testate patru ipoteze științifice pentru a extinde posibilitățile de adaptare a modelului conceptual. Pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra nivelului de implementare a IFRS 15, cât și pentru identificarea problemelor în cadrul mediului de control intern, a fost evaluată percepția atât a directorilor financiari, cât și a auditorilor financiari care au participat în sondajul de opinie. În acest sens, considerăm că s-a oferit mai multă precizie studiului în sine.

Scanned with OKEN Scanner

În urma revizuirii literaturii de specialitate reiese faptul că, în ciuda importanței recunoașterii veniturilor în raportarea financiară, există surprinzător de puține cercetări empirice care să examineze acest aspect. În plus, IFRS 15 a fost introdus recent și, prin urmare, există relativ puține studii care să abordeze acest nou standard. Într-adevăr, de la introducerea IFRS 15, majoritatea lucrărilor publicate au discutat despre factorii determinanți ai adoptării timpurii a IFRS 15 ;[546] analizează calitatea notelor explicative privind implementarea IFRS 15,[547]

Au fost identificate 4 studii (Karim și Riya[548]; Boujelben și Kobbi-Fakhfakh [549], Bubnovskaya Mattei și Paoloni[550] ; Bubnovskaya et al.[551]) care au evaluat nivelul de conformitate cu cerințele de IFRS 15. majoritatea abordând maxim 1-2 sectoare, cel mai frecvent fiind evaluat sectorul telecomunicatiilor. De asemenea, puține ditre acestea au utilizat un eșantion de societăți din UE sau țări cu economie emergentă (Grosu et al., 2021[552]; Karim și Riya[553]).

Astfel, studiul actual abordează această lacună din literatura de specialitate și încearcă să ofere unele răspunsuri la preocupările exprimate cu privire la efectele timpurii a implementării IFRS 15 asupra gradului de divulgare a informațiilor in raport cu diverse sectoare de activitate.

Astfel, potrivit *ipotezei nr. 1,* este testat dacă în contextul primului an al adoptării IFRS 15, entitățiile din sectorul bancar și IT prezintă cel mai scăzut nivel de conformitate, nerespectând în toate cazurile cerința de a prezenta efectul potențial al impementării standardului.. Această ipoteză a fost confirmată prin intermediul literaturii de specialitate dar și prin răspunsurile respondenților la chestionar. Studiu intreprins de[554] la nivelul bancilor din România, scoate in evidență faptul că bancile ar trebui să se preocupe mai mult asupra unor aspecte legate de contracte pentru a evalua modul în care noul standard se aplică circumstanțelor lor particulare. În acest sens, băncile ar trebui să separe contractele cu clienții în două fluxuri importante, și anume contractele pentru instrumente financiare și contractele pentru alte servicii diferite. Autorul este de părere că având în vedere că standardul IFRS 15 este mai puțin aplicabil serviciilor bancare, unele institutii bancare in raportarea anuală au trecut cu vederea noile orientări privind recunoașterea veniturilor și nu au analizat sau dezvăluit impactul în situațiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15. Într-o abordare similară Ogunode și Salawu[555] arată că în contextul adoptării timpurii a IFRS 15 în sectorul bancar, standardul pare să fie aplicat doar pentru elementele reziduale ale elementelor contractuale care, în opinia entității comerciale, nu intră în domeniul de aplicare al IFRS 9.

---

[546] Aladwey, L., & Diab, A., *op. cit.*, 2023.

[547] Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W., Qualidade das notas explicativas acerca da implementação da IFRS 15–Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 2023, 17(2). https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273

[548] Karim, M. R., & Riya, A. I., *op. cit.*, 2022.

[549] Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. Journal of Financial Reporting and Accounting, ahead-of-print(ahead-of-print), 2020, doi:10.1108/jfra-10-2019-0137

[550] Mattei, G., & Paoloni, N., *op. cit.,* 2019.

[551] Bubnovskaya et al., *op. cit.*, 2022.

[552] Grosu, V., et al., *op. cit.*, 2022.

[553] Karim, M. R., & Riya, A. I., *op. cit.*, 2022.

[554] Levanti, D. A., *op. cit.*, 2020.

[555] Ogunode, O. A., & Salawu, R. O., Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria. Accounting and Finance, 2021, 9(5), 916-926.

Scanned with OKEN Scanner

Cercetările[556] efectuate la nivelul sectorului bancar din Romania indică faptul că noul standard în primul an în care a fost adoptat, nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale; iar în multe din cazuri, instituțiile bancare au trecut cu vederea aplicabilitatea IFRS 15, în sensul ca nu au analizat sau dezvăluit impactul în situațiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15. Astfel, rezultatele studiului nostru arată că în entitățile cu activitate bancară se practică frecvent de către clienți, plăți anticipate, iar în practica contabilă acestea sunt înregistrate ca și datorii privind avansurile. În această situație IFRS 15 vine cu o altă abordare și recomandă ca înregistrarea acestor plăți să fie ca recunoscută ca și angajament privind contractele cu clienții.

Ipoteza 2 de lucru postulează că *impactul standardului IFRS 15 este mai mare la nivelul companiilor din sectorul telecomunicațiilor și construcțiilor decât în alte sectoare.*

Diferența esențială între noul model de recunoaștere a veniturilor în comparație cu cele anterioare este accentul său pe contractele cu clienții. Unitatea de bază de interes este un contract și niciun contract nu va fi întotdeauna similar. Pe baza acestui lucru, două companii care operează în aceeași industrie ar putea contabiliza o tranzacție similară în mod diferit, în funcție de obligațiile contractuale. Astfel, condițiile contractuale și obligațiile de performanță aferente sunt cruciale pentru recunoașterea veniturilor. Atunci când se ia în considerare ce industrii vor fi cele mai afectate de noul standard de recunoaștere a veniturilor, accentul nu ar trebui să fie industria particulară, ci mai degrabă contractele particulare. Industriile care sunt cel mai probabil afectate în mod semnificativ sunt cele care se ocupă de contracte care ar putea fi contabilizate diferit în conformitate cu noul standard. Este puțin probabil ca industriile cu contracte pe termen scurt și tranzacții simple, cum ar fi bunurile de vânzare cu amănuntul și de consum, să vadă modificări în tratamentul lor contabil.

Potrivit studiului recent[557] efectuat în rândul entitaților cu economii emergente, gradul de conformitate diferă în cadrul industriilor, cel mai înalt nivel de conformitate regăsindu-se în sectorul telecomunicațiilor și cel mai scăzut nivel de conformitate este observat în sectorul IT.

În schimb, pentru industriile de telecomunicații și construcții, provocările cheie sunt legate de necesitatea modificărilor persistente ale contractului, valorificarea costurilor contractuale și probleme de colectivitate.[558] În plus, entitățile din aceste domenii de activitate se angajează în mod obișnuit în contracte în pachet (sectorul telecomunicații) și proiecte pe termen lung (sectorul construcțiilor) care sunt probabil afectate profund în ceea ce privește tratamentul contabil în conformitate cu IFRS 15, deoarece tranzacțiile complexe conțin mai multe elemente, necesitând de cele mai multe ori personalizarea produselor și serviciilor furnizate. Datorită acestor aspecte, Ciesielski și Weirich[559] consideră că industriile cu contracte pe termen lung și tranzacții complexe care utilizează contracte în pachet vor fi probabil candidați la modificări semnificative după implementarea IFRS 15.

În ceea ce privește testarea *ipotezei 3* și anume aplicarea IFRS 15 a condus la o mai mare transparență informațională și implicit a contribuit la creșterea încrederii părților interesate în situațiile financiare, suntem de părere adoptarea IFRS de cât mai multe state, ca metodologie de

---

[556] Levanti, D. A., Applicability of IFRS 15 principles for the banking industry: an analysis with reference to the credit institutions in Romania. Ecoforum, 2020, 9(2). Disponibil la adresa: http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1077

[557] Karim, M. R., & Riya, A. I., *op cit.*, 2022.

[558] Ogunode, O. A., & Salawu, R., *op. cit.*, 2021, p. 923

[559] Ciesielski, J. T. & Weirich, T. R., Convergence collaboration: Revising revenue recognition. Management Accounting Quarterly, 2011, 12(3), 18–27.

Scanned with OKEN Scanner

raportare recunoscută la nivel mondial, poate spori încrederea părților interesate în situațiile financiare, consolidând astfel încrederea și credibilitatea în organizație. Credibilitatea obținută prin adoptarea IFRS sporește integritatea tuturor rapoartelor financiare[560]

Cu privire la *ipoteza 4*, și anume aplicarea IFRS 15, a condus la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor între companii și sectoare imbunătățind totodată calitatea informațiilor financiar-contabilea, acesta este confirmată pe baza literaturii de specialitate si a raspunsurilor celor intervievati. Numeroase studii[561],[562],[563] sustin aserțiunea potrivit căreia aplicarea IFRS 15 va ajuta la eliminarea inconsecvențelor și a punctelor slabe ale standardelor anterioare, oferind un cadru mai cuprinzător pentru a confrunta problemele de recunoaștere a veniturilor, acest fapt contribuind totodată la îmbunătățirea comparabilității practicilor între companii, industriilor și pieței de capital cât și simplificarea pregătirii situațiilor financiare.

În ceea ce privește rezultatele studiului de față, acestea evidențiază faptul că IFRS 15 este capabil să facă ajustări în ceea ce privește deficiențele informaționale și contabile atunci când estimează, identificarea și raportarea profiturilor rezultate din contractele cu clienții ca parte a fostului IAS 18, acoperind punctele slabe și deficiențele legale, care erau predispuse la interpretări și acțiuni de manipulare aparentă din partea părților interesate. Având în vedere că IFRS 15 prevede o astfel de schimbare de paradigmă, impunând o abordare în cinci etape pentru determinarea veniturile din contractele cu clienții, permițând astfel recunoașterea sistematică și consecventă a veniturilor, acest aspect dovedește faptul că în aceste companii există manageri care sunt capabili să echilibreze interesele părților implicate și să răspundă așteptărilor acestora pentru a consolida relațiile în timp. Un alt efect tangibil al aplicării IFRS 15 care are o influență pozitivă atât asupra companiilor raportoare, cât și a părților interesate, în general, se referă la îmbunătățirea calității informațiilor financiare și contabile, în special în ceea ce privește relevanța și comparabilitatea situației financiare. Mărimea acestor efecte este în mod evident diferită în ceea ce privește fiecare domeniu de activitate, în sensul că pentru unele entități IFRS 15 va avea un impact semnificativ, ceea ce va aduce modificări în modul în care sunt estimate profiturile. Acest fapt va fi urmat de adoptarea de noi sisteme și procese sau poate avea un impact mai mic în funcție de natura clauzelor contractului și de condițiile care au fost negociate de către părțile contractante pe baza duratei contractului sau a complexității tratamentelor contabile și legale ale profiturilor rezultate.

Acest aspect a fost verificat și în prezentul studiu, reieșind faptul că toate entitățile economice analizate din cele 5 sectoare de activitate s-au orientat către o implementare activă a IFRS 15. Astfel, țările emergente (în cazul nostru ca țări de origine pentru entitățile analizate) s-au dovedit a fi mai expuse la stresul financiar decât alte economii emergente, acceptând în mod deschis schimbările aduse de IFRS în ansamblu și impuse de noua structură a economiei mondiale. În acest sens, considerăm că este necesar conceptualizarea unui model unic și viabil pentru o implementare extinsă a IFRS 15. Acest model poate fi implementat de toate entitățile care utilizează IFRS15 indiferent de domeniul lor de activitate. Particularitatea acestui model constă în faptul că abordează nișa estimării și recunoașterii profiturilor generate ca urmare a contractelor semnate cu clienții ceea ce duce la îmbunătățiri tangibile în ceea ce privește modul în care părțile interesate recunosc și

[560] Nguyen, Q.K., & Dang, V.C., Does the country's institutional quality enhance the role of risk governance in preventing bank risk? Appl. Econ. Lett., 2022, 30, 850–853.
[561] Ciesielski, J. T. & Weirich, T. R., *op cit.*, 2011.
[562] Tong, T.L., *op. cit.*, 2014.
[563] Onie, S., et al., *op. cit.*, 2023.

Scanned with OKEN Scanner

interpretează tranzacţiile acestor entităţi, la creşterea transparenţei informaţiilor şi la reducerea asimetriei informaţiilor.

Considerăm că utilizarea IFRS 15 de către entităţile din România şi din Republica Moldova, ţări cu o economie emergentă, reprezintă un proces continuu, împreună cu implementarea gradului de evoluţie. Fenomenul emergent pentru aceste două ţări este unul particular nu numai din punctul de vedere al acestor standarde care au fost impuse de autorităţi, dar şi datorită faptului că este recunoscut impactul relevanţei datorat expansiunii globale a afacerilor, dezvoltării culturii corporative şi creşterii responsabilităţii pentru sustenabilitate şi raportare integrată.

Scanned with OKEN Scanner

CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE

Teza de doctorat *„Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15- Venituri din contracte cu clienții"* reprezintă rezultatul inițierii unei abordări științifice dezvoltate pe o perioadă de aproximativ 5 ani, timp în care a fost analizat și cercetat nu numai procesul de armonizare financiară și contabilă la nivel global, ci și fenomenele politice, economice și sociale care s-au dezvoltat în paralel, în special în economiile emergente. Se poate afirma că acest studiu a fost inițiat și implementat pe fondul necesității de a dezvolta noi metode și instrumente analitice pentru a surprinde cât mai concret și mai precis impactul noilor standarde internaționale de recunoaștere a veniturilor asupra practicienilor reprezentați de directorii financiari și auditorii externi. Lucrarea are în vedere fundamentarea și proiectarea unui demers teoretico-empiric pentru a arăta în ce măsură informațiile teoretice standardizate, pot contribui la ghidarea practicienilor în aplicarea principiilor de recunoaștere a veniturilor. Așa cum am menționat în partea introductivă, lucrarea a pornit de la întrebările: „Cum percep auditorii și contabilii implementarea IFRS 15 în practică?; Care sunt principalele domenii de interpretare din cadrul IFRS 15 și în ce măsură acestea implică un risc de manipulare?; Care este impactul probabil al IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale firmelor și, prin urmare, asupra rentabilității și performanței acestora?". Astfel, pe parcursul lucrării am dezvoltat o serie de răspunsuri relevante pentru a ne susține alegerea acestui topic. Prin urmare atât partea teoretică cât și cea aplicativă a cercetării noastre și-a îndeplinit obiectivul principal, iar rezultatele obținute în urma analizei statistice au oferit o confirmare practică a abordării propuse.

Având în vedere aceste considerente, la începutul studiului au fost stabilite nouă obiective specifice, care au fost abordate în ordinea în care au fost prezentate pe parcursul studiului. Prin urmare, *primul obiectiv și al doilea* a fost particularizat și îndeplinit în cadrul primului capitol din teză prin recurgerea la o scurtă prezentare a evoluției cadrului conceptual care conduce la dezvoltarea practicii contabile, subliniind cele mai recente noutăți și îndrumări furnizate de Cadrul IFRS, precum și stabilind planul de lucru al organizației până în 2023. Ca și în practica financiară, un lanț logic de perspective temporale trecut-prezent-viitor este absolut esențial în procesul de stabilire a standardelor. În practica financiară, și în special în procesul de diagnosticare corporativă, acești termeni sunt cunoscuți sub numele de sume trecute, prezente și bugetate, iar analiza comparativă în timp este esențială pentru luarea deciziilor în timp util. Raportarea conform IFRS în general nu este o noutate pentru cercetători și practicieni, iar principiile general acceptate sunt bine cunoscute și recunoscute pe scară largă. Cu toate acestea, o actualizare a evoluției cadrului de raportare IFRS este, în opinia noastră, o chestiune relevantă în orice an, lună sau zi, iar studiul în această direcție contribuie la realizarea primelor 2 obiective. Mediul de raportare este foarte flexibil, nu din cauza unui deziderat de schimbare din perspectiva organismelor de standardizare, ci pentru că această realitate este determinată de evoluția nevoilor de afaceri, atât din punct de vedere operațional, cât și strategic. Organizațiile implicate în elaborarea, implementarea și gestionarea IFRS-urilor, prezintă unele aspecte ale standardelor naționale, care sunt susceptibile de a-i ajuta pe practicieni să ofere soluții rezonabile.

Un *alt obiectiv* al tezei noastre a urmărit analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS. Astfel, în vederea atingeri acestui obiectiv, capitolul 3 a tezei a vizat pe lângă detalierea procesului de implementare a IFRS 15 în rândul entităților economice și explicarea în detaliu a fiecărei dintre etapele propuse în model cu evidențierea prin exemple practice aspectele problematice care pot fi întâlnite în

Scanned with OKEN Scanner

practică. Prezența discount-urilor, modificările dispozițiilor contractuale și identificare obligațiunilor separate sunt doar câteva dintre realitățile cu care se confruntă practicienii, care necesită o judecată profesională extinsă. Un alt aspect avut în vedere în acest capitol este accentul pus pe aspectele legate de evaluarea elementelor patrimoniale. De altfel, procesul de evaluare a activelor reprezintă o măsură fundamentală a contabilității, dar, odată cu modernizarea practicilor de afaceri, acest proces a devenit mai degrabă dinamic decât static. Ca urmare a apariției unor noi tipuri de active și a necesității de a prezenta valori cât mai apropiate de realitate, metodele de evaluare se modifică în timp și au un impact direct asupra situațiilor financiare, necesitând o abordare riguroasă, în special pentru asigurarea comparabilității. România și Republica Moldova se numără printre țările în care entitățile aplică IFRS, fie pentru că sunt obligate prin lege, fie pentru că acestea aleg raportarea IFRS pentru a asigura o analiză comparativă cu partenerii internaționali. Astfel, după cum s-a menționat anterior, situațiile financiare reprezintă un limbaj atât pentru comunicarea internă și externă între companii și părțile interesate. În acest context, este absolut esențial ca informațiile din situațiile financiare să fie prezentate într-un mod coerent, fiabil, util și comparabil. Deficiențele în prezentarea situațiilor financiare privind veniturile pot duce la mai multe probleme legate de calitatea, transparența, încrederea utilizatorilor și coerența situațiilor financiare. Aceste aspecte deficitare pot fi catalogate ca fiind de fapt mai multe "capcane" în ceea ce privește divulgarea veniturilor. În plus, în vederea îndeplinirii *obiectivului trei* a lucrării, în cadrul capitolului 4 au fost ilustrate schematic și mai apoi detaliate cele mai comune erori privind aplicarea IFRS 15, oferind totodată și soluții de combatere a acestor aspecte problematice de dezvăluire a veniturilor în conformitate cu standardul. Astfel, în vederea analizei celor mai comune erori, în ceea ce privește prezentarea informațiilor la nivelul entităților care aplică IFRS 15, au fost selectate aleatoriu zece seturi de situații financiare IFRS publicate de companii pe un site specializat din România, pe o perioadă de trei luni. Rezultatele au scos la iveală mai multe lacune cu referire la prezentarea informațiilor în situațiile financiare conform IFRS 15. Întrucât standardul este relativ nou în ceea ce privește aplicarea sa, este de înțeles, în general, că cei care întocmesc situațiile financiare continuă în mod inevitabil să întâmpine anumite dificultăți în aplicarea standardului IFRS 15 și implicit în prezentarea și recunoașterea veniturilor așa cum prevede standardul. Deficiențele în prezentarea situațiilor financiare privind veniturile pot duce la mai multe probleme legate de calitatea, transparența, încrederea utilizatorilor și coerența situațiilor financiare.

Reforma standardului privind veniturile a fost un răspuns la dorința comunității de afaceri de a adapta principiile de recunoaștere a veniturilor la entitățile în creștere. Reducerea sarcinii, cât și flexibilitatea au reprezentat principalele motive pentru care IFRS a devenit un set de standarde internaționale pentru raportarea financiară. Comparativ cu standardele care au fost abrogate IFRS 15 a sporit complexitatea asociată recunoașterii veniturilor prin cerințe mai stricte. În acest sens, IFRS 15 reprezintă o schimbare semnificativă față de IAS 18, oferind îndrumări mai detaliate pentru implementare, însă aplicarea sa necesită un anumit discernământ, din cauza utilizării mai extinse a estimărilor. Această schimbare implică o modificare a nivelului de apreciere implicat în aplicarea standardului iar, întrucât noul standard este foarte prescriptiv în anumite domenii, mai ambiguu în altele și necesită un nivel semnificativ de apreciere în anumite domenii, acest subiect trebuie analizat separat pentru fiecare domeniu în parte.

Potrivit opiniei exprimate de practicieni, dar și de mediul academic, IFRS 15 se bazează pe o abordare bazată pe active și pasive și este, într-o anumită măsură, mai bine aliniat la cadrul conceptual decât standardul anterior privind veniturile, deoarece subliniază faptul că veniturile rezultă din modificări ale activelor și pasivelor contractuale. Cu toate acestea, în timpul etapei de

Scanned with OKEN Scanner

cercetare, s-au evidenţiat anumite dezacorduri puternice între comitete, elaboratori şi utilizatori cu privire la modul cel mai bun de a defini performanţa financiară şi crearea de valoare.. Ca urmare, intenţia iniţială ca IFRS 15 să se bazeze în întregime pe o abordare bazată pe active şi pasive s-a estompat. Astfel, în cele din urmă, IFRS 15 introduce două abordări ale recunoaşterii veniturilor, una bazată pe transferul de control şi cealaltă bazată în principal pe activităţile entităţii în perioada de raportare. În acest fel considerăm că IFRS 15 se bazează mai mult pe abordarea activ-pasiv decât standardul anterior de recunoaştere a veniturilor, dar nu este pe deplin armonizat şi coerent cu modelul de bază al cadrului conceptual. Prin urmare, IFRS 15 nu elimină pe deplin neconcordanţele existente între standardele anterioare bazate pe modele de bază diferite; IFRS 15 fiind catalogat ca fiind mai mult sau mai puţin o altă formulare a aceluiaşi set de principii. De aceea, clarificarea orientărilor cu privire la modul de identificare a diferitelor elemente generatoare de venituri dintr-un contract va însemna că veniturile recunoscute vor reflecta mai bine valoarea creată pentru client, luând în considerare dacă diferitele elemente ale contractului oferă valoare independentă pentru client. Acesta este un aspect care lipseşte din cerinţele actuale privind veniturile, în special din IAS 18, iar IFRS 15 abordează această deficienţă. Mulţi ar putea descrie IFRS 15 ca fiind un standard complex, care se bazează adesea pe nevoile utilizatorilor situaţiilor financiare - axioma fundamentală din care a luat naştere IFRS 15. Astfel, în timp ce IAS 18 stabileşte criterii separate de recunoaştere a veniturilor pentru bunuri şi servicii, IFRS 15 elimină această distincţie. În plus, dacă în standardul anterior, prezentarea veniturilor debuta în contul de profit şi pierdere apoi trecea în note, odată cu apariţia IFRS 15, prezentarea veniturilor a fost extinsă la bilanţ pentru a reflecta obligaţiile de performanţă, costurile contractului şi alte elemente care decurg din contractele cu clienţii. În urma celor invocate, putem afirma că şi al *patrulea obiectiv* şi anume: Prezentarea axiomelor ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15, a fost atins în cadrul capitolului 2.

În ceea ce priveşte cel de-al *cincilea obiectiv* secundar, acesta a fost atins printr-o abordare detaliată a principalelor caracteristici ale modelului „5-step" promovat de IFRS 15 pe parcursul capitolului 2 şi evidenţierea riscurilor privind recunoaşterea veniturilor la fiecare etapă a modelului IFRS 15 (în cadrul capitolului 4) pentru a stabili proceduri adecvate pentru a reduce riscul de audit intern la un nivel acceptabil.

Obiectivul 6 şi anume: evidenţierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse industrii din ţările cu economii emergente, a fost particularizat şi îndeplinit în cadrul capitolului 2 din teză prin recurgerea la o scurtă prezentare a impactului implementării IFRS 15 asupra raportării financiare în diverse sectoare de activitate (si anume: sectorul bancar, telecomunicaţii, petrol şi gaz, retail, IT, auto şi transport). Susţinem aserţiunea potrivit căreia tranziţa la IFRS 15 a fost expusă şi condiţionată de mulţi factori, inclusiv factori care favorizează adoptarea timpurie, de condiţiile financiare stresante/tensionate şi de problemele de gestionare fiscale, apărute odată cu adoptarea pentru prima dată a standardului. Un al doilea aspect avut în vedere în structura capitolului 4, care asigură îndeplinirea acestui obiectiv îl reprezintă recurgerea la o revizuire critică a literaturii de specialitate, cu privire la impactul aplicării IFRS 15 în raport cu diferite sectoare de activitate. În urma unui amplu parcurs al rezultatelor cercetării desprinse din studiile anterioare, reiese faptul că gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, cel mai înalt nivel de conformitate se găseşte în sectorul telecomunicaţiilor şi cel mai scăzut nivel de conformitate este observat în sectorul IT. Astfel, zonele cele mai puţin respectate sunt dezvăluirea referitoare la segmentele de operare, obligaţia de performanţă în aranjamentul de factură şi deţinere, natura bunurilor şi serviciilor în cazul unui agent, garanţie, şi modificări ale estimărilor variabile. În ceea

Scanned with OKEN Scanner

ce privește impactul IFRS 15, potrivit literaturii de specialitate, standardului nu are un impact semnificativ în egală măsură asupra tuturor sectoarelor, unele dintre acestea, cum ar fi utilitățile publice, comunicațiile, stocurile neciclice, bunurile industriale și construcțiile civile, au fost afectate în mod considerabil.

In vederea îndeplinirii *obiectivului 7* a lucrării, pe lângă aspectele teoretice, reprezentate în principal de volumul său substanțial, am considerat că este important să ilustrăm exemple de recunoaștere a veniturilor, evidențiind anumite cazuri problematice care pot servi drept puncte de referință pentru cercetători și practicieni. În acest sens, putem afirma că cazurile care au fost evaluate ca fiind dificile din perspectiva IFRS 15 au fost evaluate în mod sigur, dificile și în cazul recunoașterii veniturilor în conformitate cu fostul standard, IAS 18. Faptele economice, cum ar fi existența reducerilor, identificarea obligațiilor de performanță, determinarea momentului transferului de control și conceptul de agent versus principal creează un proces foarte complex de recunoaștere a veniturilor, care necesită adaptare și o înțelegere profundă a tranzacțiilor economice.

Având în vedere complexitatea și tranziția recentă la IFRS 15, considerăm necesar să subliniem importanța funcției de control în obiectivele stabilite în cadrul unei entități care pot fi atinse dacă există un sistem de monitorizate în timp util, fiind nevoie de un proces de identificare a riscului potențial de erori în recunoașterea veniturilor. Un proces de control intern aplicat în mod corespunzător adaugă valoare organizației prin revizuirea rezultatelor în raport cu planul inițial și prin sugerarea unor modalități de soluționare a acestora. Această aserțiune constituie motivul pentru care am considerat oportun ca în Capitolul 4, să propunem și să elaborăm pentru practicieni un instrument de măsurare/verificare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contracte in conformitate cu IFRS 15. Instrumentul de facilitare a conformității cuprinde un complex de riscuri, controale și proceduri interne de mediu prin care directorii financiari pot identifica abaterile de la standard cu ajutorul resurselor proprii. Acest instrument sub forma unei liste de verificare poate contribui considerabil la reducerea riscul de erori în recunoașterea veniturilor conformitate cu IFRS 15. În acest context, considerăm că obiectivele *opt și nouă* a lucrării au fost realizate, identificarea riscurilor nefiind un proces închis și suficient pentru a asigura corectitudinea, însă identificarea și punerea în aplicare a controalelor și a procedurilor de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil va oferi o asigurare suficientă pentru entități.

Capitolul 5 al lucrării a fost cel care a încununat ultimul obiectiv secundar al cercetării noastre care a avut în vedere: *realizarea unui studiu empiric privind* evaluarea impactului standardului IFRS 15 în diferite sectoare de activitate. De asemenea, ne-am propus să identificăm soluții cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiții de stres financiar, în special în țările cu economie emergentă. Astfel, rezultatele obținute în urma analizei statistice confirmă practic obiectivul principal al tezei.

În vederea completării tabloului cercetării calitative, cu scopul de a evalua impactul real ale implementării IFRS 15 asupra sectoarelor considerate a fi cele mai afectate de schimbările impuse de standard, și anume: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații în țări cu o economie emergentă, precum România și Republica Moldova, sunt formulate și testate patru ipoteze științifice pentru a extinde posibilitățile de adaptare a modelului conceptual. Pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra nivelului de implementare a IFRS 15, cât și pentru identificarea problemelor în cadrul mediului de control intern, a fost evaluată percepția atât a directorilor financiari, cât și a auditorilor financiari care au participat în sondajul de opinie.

Această lucrare analizează IFRS 15 dintr-o perspectivă calitativă pentru a evalua gradul de aplicabilitate a acestuia în economiile emergente. Într-adevăr, entitățile respondente au fost cele

Scanned with OKEN Scanner

care au aplicat deja cadrul de raportare IFRS. Astfel, s-au identificat cel puțin următoarele probleme existente în ceea ce privește adoptarea IFRS 15. Entitățile care raportează în conformitate cu IFRS din Republica Moldova și România au aplicat IFRS 15 ca și cerință obligatorie, multe dintre acestea optând pentru un sistem prospectiv fără a lua în calcul impactul din anii anteriori, aspect ce a dus la costuri suplimentare ce ar fi putut fi evitate în timpul implementării. În cazul unor astfel de contracte, impactul contabil al IFRS 15 va afecta informațiile privind veniturile din situațiile financiare la nivelul bilanțului, cât și a contului de profit și pierdere, iar dacă ciclul de livrare este scurt, mai mic de un an, IFRS 15 nu va avea un impact mai mare asupra situațiilor financiare decât IAS 18. Aplicarea IFRS 15 este obligatorie inclusiv pentru entitățile chestionate, iar raportarea bazată pe IFRS face ca investițiile să fie mai atractive pentru persoanele cu educație financiară. Are, de asemenea, avantajul indirect de a atrage clienți de nișă (un fenomen esențial în economiile emergente), al căror cuantum total poate crește doar prin creșterea elementelor formative. Spre deosebire de standardul anterior, IFRS oferă un cadru pentru întocmirea unor situații financiare mai transparente și comparabile. Cu toate acestea, se poate argumenta că numărul de estimări și aprecieri permise de noul standard poate afecta coerența raportării situațiilor financiare. Privite dintr-o altă perspectivă, aceste estimări pot permite o bugetare mai mare a veniturilor și a fluxurilor de numerar. Întrucât reprezintă un standard relativ nou, necesită o urmărire detaliată a progresului contractelor și poate fi benefic pentru planificarea și gestionarea performanței entităților. În plus, cerințele de prezentare a informațiilor vor furniza informații care vor permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura, valoarea, momentul și incertitudinea veniturilor și a fluxurilor de numerar asociate contractelor cu clienții.

Potrivit rezultatelor cercetării una dintre principalele constatări este că o serie de sectoare de activitate vor fi afectate în mod semnificativ de introducerea IFRS 15 în ceea ce privește recunoașterea veniturilor. Acest lucru este valabil pentru patru din cinci sectoare, fapt ce se explică în mare măsură prin faptul că IFRS 15 se bazează pe principii, ceea ce lasă, în mod natural, loc de aprecieri.

Originalitatea cercetării se reflectă prin felul cum a fost abordat subiectul și anume identificarea și evaluarea celor mai afectate sectoare de activitate de apariția standardului IFRS 15 din țările cu economie emergentă.

Această teză de doctorat a fost elaborată pornind de la premisa unor aspecte de interes pentru cercetători și practicieni, cum ar fi importanța raportării conform IFRS, dificultățile procesului de tranziție la noul standard de recunoaștere a veniturilor și necesitatea controlului intern în legătură cu abordarea veniturilor. Considerăm că am fost ghidați de metodologia de cercetare descrisă mai sus și, ca urmare, am reușit să atingem scopurile și obiectivele trasate. Metodologia empirică utilizată în această lucrare se bazează pe anumite observații indirecte care au oferit un grad ridicat de realitate în ceea ce privește stadiul actual al implementării IFRS 15 în România și în Republica Moldova.

Contribuții proprii

Contribuțiile proprii aferente rezultatelor cercetării pot fi concretizate luând în considerare aspectele dezvoltate și analizate de către noi în cadrul acestei cercetări științifice, respectiv ținând seama de argumentele teoretice, cele de ordin economico-statistic și cele rezultate pe baza cercetării empirice efectuate. Prin urmare contribuțiile aduse de către noi la tema analizată în decursul a 5 ani pot fi sintetizate astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- Evidențierea cu ajutorul literaturii de specialitate, acelor concepte și clasificări, ținând seama de cele mai importante și mai explicite caracteristici ale veniturilor din contractele cu clienții, raportat la cadrului de raportare IFRS;

- Prezentarea evoluției cadrului conceptual care conduce la dezvoltarea practicii contabile, subliniind cele mai recente noutăți și îndrumări furnizate de cadrul de raportare IFRS;

- Sintetizarea lucrărilor de referință privind impactul adoptării IFRS 15 la nivel național și internațional;

- Identificarea similarităților și diferențelor privind politicile contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții în raport cu modelul „5-step", din perspectiva standardele naționale de contabilitate, dar și al US GAAP-urilor;

- Evidențierea premiselor ce au generat necesitatea apariție IFRS 15 ca o reformă absolut necesară pentru recunoașterea veniturilor;

- Analiza detaliată a fiecărei dintre etapele propuse în modelul „5-step" promovat de IFRS 15, cu evidențierea prin exemple practice a acelor aspecte problematice care pot fi întâlnite în practică;

- Identificarea sectoarelor de activitate care au avut un impact major asupra recunoașterii veniturilor ca urmare a aplicării IFRS 15;

- Prezentarea impactului aplicării IFRS 15 în diverse sectoare de activitate, prin intermediul unei matrice de recunoaștere a veniturilor în raport cu modelul „5-step";

- Analiza detaliată a faptelor economice legate de recunoașterea veniturilor cu o complexitate înaltă precum: discount-urile, agent versus principal, garanțiile, dezvăluiri, modificări de contracte, care pot cauza apariția unor erori comune privind aplicarea IFRS 15;

- Sintetizarea cu ajutorul literaturii de specialitate a propunerilor de soluții de combatere a aspectelor problematice de dezvăluire a veniturilor din contracte în conformitate cu standardul IFRS 15;

- Prezentarea cadrului general de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare cross-pannel;

- Elaborarea metodologiei de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe baza unor indici și indicatori dinamici;

- Identificarea și evidențierea zonelor de risc privind recunoașterea veniturilor din perspectiva posibilității de interpretare a anumitor principii;

- Elaborarea pentru experții contabili a unui instrument de facilitare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contracte, sub forma unei *liste de verificare* care cuprinde un complex de riscuri, controale și proceduri interne de mediu (a se vedea Anexa nr. A1),

- Evaluarea mediului de control al veniturilor din contracte la nivelul entităților din perspectiva directorilor economici prin intermediul unui chestionar dar si din perspectiva auditorilor externi cu ajutorul unui sondaj de opinie.

- Elaborarea unui model integrat de implementare extinsă a IFRS 15 în țările cu economie emergentă.

Limite și direcții viitoare de cercetare

În orice activitate de cercetare, fiecare cercetător se confruntă cu obstacole și, din nefericire, și noi ne-am confruntat cu anumite limitări inerente în studiul nostru, care în același timp pot să reprezinte și direcții viitoare de cercetare.

Scanned with OKEN Scanner

Una dintre limitele cercetăării ar putea să reprezinte faptul că autorii au ales să se concentreze exclusiv pe companii din România şi pe cele din Republica Moldova, care au o economie emergentă, pe considerentul că pentru a completa chestionarul, a fost nevoie de o legătură directă între autori şi respondenţi. Acest aspect limitativ ar putea fi valorificat şi în cercetările viitoare prin extinderea studiului si la nivelul altor ţări cu o economie emergentă din sud-estul Europei, pentru a putea compara rezultatele. O altă limitare a sondajului constă în faptul că multe societăţi, deşi au adoptat IFRS 15, încă nu înţeleg pe deplin cerinţele acestui standard.

Având în vedere că IFRS 15 nu a fost încă implementat şi adoptat cu o calitate ridicată, o recomandare evidentă pentru cercetări ulterioare este de a investiga impactul după introducerea standardului pentru a vedea dacă aşteptările au fost îndeplinite şi, poate, pentru a identifica alte efecte. În condiţiile în care cadrul conceptual acumulează feedback-uri din partea practicienilor post implementare a standardului, credem că, dacă s-ar efectua acelaşi studiu privind aplicarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari şi auditorilor extern la zece ani după aplicarea iniţială, rezultatele ar fi diferite faţă de cele ale studiului actual. O zonă mai specifică de cercetare viitoare cu referire la problematicile standardului deja prezentate în această teză, ar fi studierea recunoaşterii veniturilor în contabilitate conform IFRS 15, în tranzacţiile comerciale unde preţul obligaţiilor de performanţă este stabilit în criptomonedă, ceea ce în momentul actual reprezintă o practică tot mai des întâlnită. De asemenea, ar fi posibil să se evalueze cantitativ impactul IFRS 15 asupra calităţii contabile, utilizând metode statistice şi diverşi indicatori operaţionali care să măsoare calitatea contabilă. Studiul literaturii de specialitate confirmă faptul că sectorul telecomunicaţiilor, construcţiilor şi tehnologiilor informaţionale sunt cele mai afectate industrii odată cu adoptarea IFRS 15. Prin urmare, ar fi interesant să se efectueze cercetări suplimentare specifice acestor sectoare pentru a oferi feedback-uri cu privire la utilitatea criteriilor. Totodată, ar putea fi interesant să se investigheze cantitativ valoarea predictivă a noilor valori de venituri. În plus, având în vedere că aceste industrii au modele de afaceri în continuă schimbare şi testate pentru a atrage clienţi şi a păstra afacerea, ar fi interesant să se analizeze modul în care IFRS 15 abordează modelele de afaceri în schimbare, fie că acestea sunt din motiv de extindere strategică a business-ului fie se referă la o expansiune orizontală.

În urma celor prezentate, suntem de părere că am atins obiectivele stabilite iniţial în tema cu titlul *„Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15- Venituri din contractele cu clienţii"*, iar prin identificarea noilor problematici de cercetare se vor deschide porţile către noi perspective de cercetare în domeniul contabilităţii în general.

În încheierea acestei teze de doctorat, aş dori să-mi exprim speranţa că am reuşit să captez atenţia şi interesul cititorului şi că lectura acestei lucrări a fost o experienţă plăcută şi uşoară.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

A. Cărţi de specialitate/ Capitole cărţi

1. Arwinge, O., Key components of internal control. In O., Arwinge (Eds.), Internal Control: A Study of Concept and Themes (pp.37-53), Physica Heidelberg,Germany, 2013, DOI:10.1007/978-3-7908-2882-5_3.
2. Ashraf J., & Uddin S., Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries; a critical evaluation. M.G. Abdel Kader, London, 2011.
3. Bernoully, M., & Wondabio, L. S., Impact of implementation of IFRS 15 on the financial statements of telecommunication company (case study of PT XYZ). In Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018) (pp. 141-148), 2019, July, Atlantis Press. DOI:10.2991/apbec-18.2019.19
4. Cosmulese, C.G., Corelaţii şi implicaţii privind evaluarea activelor intangibile - pe exemplul entităţilor cotate, Editura Universitatii „Ştefan cel Mare", Suceava, Romania, 2019.
5. Donahoe, J., Bain & Company. Palgrave Macmillan Books, London, New York, 2002 (pp. 143-147). DOI:10.1057/9781403907189_16
6. Grosu, V., Perspective şi limite în procesul de armonizare financiar-contabilă. TipoMoldova, Iasi, Romania, 2010.
7. Karen O. Cool, James E. Henderson,R., Abate Restructuring Strategy: New Networks and Industry Challenges, Wiley-Blackwell, Hoboken, New Jersey.
8. Katsenelson V.N., Active value intesting. Making money in range-bound markets (Wiley Finance), John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S., 2007. Disponibil la adresa: https://epdf.tips/active-value-investing-making-money-in-range-bound-markets-wiley-finance.html (Accesat: 11 Decembrie 2021)
9. Lavi, M. R., The impact of IFRS on industry. John Wiley & Sons, New York, US, 2016.
10. Lev, B., On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization. New York University, 2005.
11. Mirza, A., & Nandakumar, A., Wiley international trends in financial reporting under IFRS including comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and India accounting standards. Hoboken, N.J., John Wiley & Sons, 2013.
12. Oprean, I., Lenghel, D. R., & Oprean, B. D., Auditarea situaţiilor financiare. Risoprint, Cluj Napoca, România, 2015.
13. Sanduţa, T., Teoria evaluării, Suport de curs 2019-2020, Universitatea Tehnică a Moldovei, Editura "Tehnica-UTM" Chişinău, Republica Moldova.
14. Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A., Research methods for business students. Pearson education Limited, Edinburh Gate, Harlow, England, 2009.
15. Storey, RK, Storey, S., The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards. Financial Accounting Standards Board, Norwalk (CT), 1998.
16. Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R., Challenges and Controversies Related to IFRS 15 Implementation. In A.M. Dima, F. D'Ascenzo (Eds.), Business Revolution in a Digital Era (pp. 331–343). Springer, Cham, UK, 2021. https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0_23

B. Articole ştinţifice şi publicaţii in volume

17. Abad D., Cutillas-Gomariz M. F., Sanchez-Ballesta J. P., & Yague J. (2016)., Does IFRS mandatory adoption affect information asymmetry in the stock market?. Australian Accounting Review, 28(1), 61–78. https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/auar.12165
18. Abdullah, A.K., Risk Transfer and Risk Sharing, ICR Journal, 2013, 4(2), 279-294.

Scanned with OKEN Scanner

DOI:10.12816/0009744
19. Abdullah, K.A. & Al-Jafari, M., The effect of Sarbanes-Oxley Act (SOX) on corporate value and performance. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 2011, 33, 42-55.
20. Aglietta, M. & Reberioux, A., Financialization and the Firm. Handbook on the Economics and Theory of the Firm. 2012, 308-323. DOI: 10.4337/9781848446489.00034
21. Akisik, O., The impact of financial development, IFRS, and rule of LAW on foreign investments: A cross-country analysis. International Review of Economics & Finance, 2020, 69, 815–838. https://doi.org/10.1016/j.iref.2020.06.015
22. Aladwan, M., Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, revenue from contracts with customers. Italian Journal of pure and applied mathematics, 2019, 41, 691-707.
23. Aladwey, L., & Diab, A., The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a developing country. Cogent Business & Management, 2023, 10(1), 2167544. https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167544
24. Al-Shatnawi, H., The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. Asian Journal of Finance & Accounting, 2017, 9(1), 375-395.
25. Amidu, M., & Issahaku, H., Do Globalisation and Adoption of IFRS by Banks in Africa Lead to Less Earnings Management? Journal of Financial Reporting and Accounting, 2019, 17(2), 222–248. https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2017-0035
26. Amiram, D., Financial information globalization and foreign investment decisions. Journal of International Accounting Research, 2012, 11(2), 57-81.
27. André, P. Filip, A., & Paugam, L., The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe. Journal of Business Finance & Accounting. 2014, 42(3-4), 482-514. DOI:10.1111/jbfa.12105
28. Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J., Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. The accounting review, 2010, 85(1), 31-61.
29. Asadi, Z., An investigation of risk management strategies in projects. Marketing and Branding Research, 2015, 2, 89-100. DOI 10.19237/MBR.2015.01.07
30. Asih, I., Purba, H. H., & Sitorus, T. M., Key performance indicators: a systematic literature review, Journal of Strategy & Performance Management, 2020, 8(4). 142-155.
31. Azad, D., Internal Controls in Management Information System. International Journal of Computer Information Systems. 2011, 2. 58-61.
32. Ball, R.,. International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Regulation of Financial Institutions eJournal, 2006, 36. DOI:10.1080/00014788.2006.9730040
33. Barker, R., & Teixeira, A., Gaps in the IFRS conceptual framework. Accounting in Europe, 2018, 15(2), 153-166.
34. Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T. J., & Cooper, S., Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. Contemporary Accounting Research, 2020, 37(1), 322-357.
35. Barth, M. E., Landsman, W. R., Young, D., & Zhuang, Z., Relevance of differences between net income based on IFRS and domestic standards for European firms. Journal of Business Finance & Accounting, 2014, 41(3-4), 297-327.
36. Basu, S., & Waymire, G. B., Sprouse's what-you-may-call-its: Fundamental insight or monumental mistake?. Accounting Historians Journal, 2010, 37(1), 121-148. Doi:10.2308/0148-4184.37.1.121.
37. Bauer, K., & Centorrino, G., Financial statements of banks as a source of information about implementation of IFRS 15: The evidence from Poland. Journal of Modern Accounting and Auditing, 2017, 13(6), 235-248.
38. Belesis, N., Sorros, J., Karagiorgos, A., & Kousounadis, P., Cumulative effect of IFRS 15 and IFRS 16 on maritime company financial statements: A hypothetical case. SN Business and Economics, 2021, 1(3), 1–20. https://doi.org/10.1007/s43546-021-00043-y

Scanned with OKEN Scanner

39. Bhatti, M. & Awan, H. & Razaq, Z., The key performance indicators (KPIs) and their impact on overall organizational performance. Quality & Quantity, 2014, 48. DOI:10.1007/s11135-013-9945-y
40. Bierstaker, J. L., Kopp, L. S., & Lombardi, D. R., Are financial professionals ready for IFRS?: An exploratory study. Advances in Accounting, 2016, 35, 1-7.
41. Bordo, M., & Schwartz, A., Measuring real economic effects of bailouts: historical perspectives on how countries in financial distress have fared with and without bailouts. Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy, 2000, 53(1), 81–167. https://doi.org/10.1016/S0167-2231(01)00028-8
42. Bostan, I., Grosu, V., & Scutariu, L., The fair value–a new evaluation method in accounting of company. Bulletin UASVM Horticulture, 2009, 66(2), 46-51.
43. Botez, D., & Melega, A., Internal audit-actualities and challenges. Studies and scientific researches. Economics edition, 2020, (32). DOI: 10.29358/sceco.v0i32.482
44. Boujelben, S. and Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. Journal of Financial Reporting and Accounting, 2020, 18(4), 707–728. DOI: 10.1108/JFRA-10-2019-0137
45. Bubnovskaya, T. V., Gadzhibek, V. P., & Kim, T. V., IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. Independent Journal of Management & Production, 2022, 13(4), s462-s472.
46. Bullen, H.G., Crook, K., Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project. FASB report, 2005.
47. Burlaud, A., Evolutii ale standardizarii contabile: socul financiarizarii si globalizarii. Audit Financiar, 2020, 18(158), 323-338.
48. Carbonara, N., Costantino, N., & Pellegrino, R., Revenue Guarantees in PPPs: A Win–Win Option-Based Model, Second International Conference on Public-Private Partnerships (pp. 574-582), 2017. DOI: 10.1061/9780784480267.045
49. Chan, A. L. C., Hsu, A. W. H., & Lee, E., Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. International Review of Financial Analysis, 2015, 38, 70-82.
50. Ciesielski, J. T. & Weirich, T. R., Convergence collaboration: Revising revenue recognition. Management Accounting Quarterly, 2011, 12(3), 18–27.
51. Ciubotariu, M.S., The role of small and medium enterprises in the modern economy and the importance of IFRS application for SMEs. The USV Annals of Economics and Public Administration, 2013, 13(1 (17)), 201-210.
52. Coetsee, D., & Van Wyk, M., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. Journal of Economic and Financial Sciences, 2020, 13(1), 1-13.
53. Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M., Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. South African Journal of Accounting Research, 2021, 36(1), 22-44. https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1855886
54. Dalwai, T., Chugh, G., Dinesh, S., & Mohammadi, S. S., Oman's Response to the New Accounting Standard: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In International Conference on Implications of IFRS for Corporate Reporting PracticesAt, Hyderabad, India, March, 2015.
55. Dani, A. C., dos Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C., Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. Enfoque: Reflexão Contábil, 2017, 36(2), 131-146.
56. Dechow, P. M., Hutton, A. P., & Sloan, R. G., Economic consequences of accounting for stock-based compensation. Journal of accounting research, 1996, 34, 1-20.
57. DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S., The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. Journal of accounting and economics, 2011, 51(3), 240-258.

Scanned with OKEN Scanner

115. Mishra, S., & Dhillon, G., Defining internal control objectives for information systems security: A value focused assessment, 16th European Conference on Information Systems, ECIS 2008 (pp.1334-1345).
116. Morawska, I., The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. Journal of Economics and Management, 2021, 43(1), 387-403. https://doi.org/10.22367/ jem.2021.43.18
117. Napier, C. J. and Stadler, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Accounting and Business Research, 2020, 50(5), pp. 474–503. DOI: 10.1080/00014788.2020.1770933
118. Naseer, S., Khalid, S., Parveen, S., Abbass, K., Song, H., & Achim, M. V., COVID-19 outbreak: Impact on global economy. Frontiers in public health, 2023, 10, 1009393.
119. Nederiță, A., Unele probleme ale contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată, 2014. In Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile, Conf. șt. intern., 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 120-123. ISBN 978-9975-75-710-2.
120. Nguyen, Q.K., & Dang, V.C., Does the country's institutional quality enhance the role of risk governance in preventing bank risk? Appl. Econ. Lett., 2022, 30, 850–853.
121. Nobes, C.W., A judgmental international classification of financial reporting practices. Journal of Business Finance & Accounting, 2006, 10, 1 - 19. DOI:10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x.
122. Ogunode, O. A., & Salawu, R. O., Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria. Accounting and Finance, 2021, 9(5), 916-926.
123. Omar, F. S., & Yussuf, S., Effect of control environment on the financial performance of higher learning public institutions in Zanzibar. International Journal of Scientific and Technical Research Engineering, 2021, 6(3), 18-25.
124. Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Accounting & Finance, 2023, 63, 953-973. https://doi.org/10.1111/acfi.12978
125. Pacter, P., An IFRS for private entities. International Journal of Disclosure and Governance, 2009, 6, 4-20. https://doi.org/10.1057/jdg.2008.24
126. Paliu, -P.L., Cosneanu, L., Analele Universității "Constantin Brâncuși" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 2/2011, 18-25.
127. Peasnell, K.V. On Capital Budgeting And Income Measurement. Abacus, 2005, 17, 52 - 67. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1981.tb00101.x
128. Penman, S., Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?. Accounting and Business Research, 2012, 37. 33-44. DOI:10.1080/00014788.2007.9730083
129. Perera, D., & Chand, P., Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). Advances in accounting, 2015, 31(1), 165-178.
130. Piechocka-Kaluzna A., (2021). Measuring the quality of financial statements after the conversion to IFRS, case of Poland. Journal of Financial Studies and Research, 2021, 1–26. https://doi.org/10.5171/2021.119430
131. Piosik, A., Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland. Procedia Computer Science, 2021, 192, 1560-1572. https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160
132. Podvezko, V., Mitkus, S., & Trinkūniene, E., Complex evaluation of contracts for construction. Journal of civil Engineering and management, 2010, 16(2), 287-297.
133. Ristea, M., Jianu, I., & Jianu, I., Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public. Revista Transilvana de Stiinte Administrative, 2010, 25(1), 169-192.

Scanned with OKEN Scanner

https://www.chinatimes.com/newspapers/20161220000077-260202/?chdtv (Accesat: 11 August 2020)
214. Tong, T. L., A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers. Malaysian Accounting Standards Board, 2014, 1-21 Disponibil la adresa: https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf

E. Teze de doctorat si disertații master

215. Ferreira, A. F. M. M., The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies (*Doctoral dissertation*), Universidade do Porto, Portugal, 2020.
216. Haggenmüller, S.,. Revenue Recognition under IFRS 15: A Critical Evaluation of Predefined Purposes and implications for improvement. (*DBA thesis*). University of Gloucestershire, 2019, Disponibil la adresa: http://eprints.glos.ac.uk/id/eprint/7132 (Accesat: 11 Mai, 2020)
217. Mayer, A., Larsen, H.H., Consequences of the Implementation of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers on Accounting Quality (Master's Thesis), Copenhagen Business School, Handelshojskolen, 2016. Disponibil la adresa: research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/60728710/103489_Master_s_Thesis_Meyer_Larsen_ASC.pdf
218. Tomi, K., The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy (Master Thesis), University of Oulu, Oulun Yliopisto, Finland, 2018.
219. Waldmann, F., Olsson, A., IFRS 15 - ett år efter införandet : En kvantitativ undersökning om hur implementeringen av IFRS 15 har påverkat företags finansiella rapporter utifrån ett branschorienterat perspektiv (Dissertation), 2019. Disponibil la adresa: https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1354257&dswid=4541 (Accesat: 16 Septembrie 2020)

F. Alte surse

220. ACCA Think Ahead, Revenue revisited – part 1, The application of IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers using the five-step model, 2014. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/revenue-revisited-1.html (Accesat: 10 Iulie, 2021)
221. ACCA Think Ahead, The Conceptual Framework, 2018. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/conceptual-framework.html (Accesat: 11 Septembrie 2019)
222. ACCA, Graham, H., IFRS 15: Applying the five-step model. CPD Technical Article, 2014. Disponibil la adresa: https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html.(Accesat: 21 Decembrie 2019)
223. Agenda Paper, IFRS Foundation Trustees' meeting, 27 March 2014, Disponibil la adresa: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2014/april/trustees/papers/ap2-iasb-chair-report.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2020)
224. ASC 606, Revenues from contracts with customers, Accounting standards update No. 2016-10, April 2016. Disponibil la adresa: https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)
225. BDO Australia, Accounting for revenue under IFRS 15 – Complexity from the very first step, 2018. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-may-2018/accounting-for-revenue-under-ifrs-15 (Accesat: 16 Septembrie 2020)
226. BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Volume Discounts & Profit margin guarantees, 01 January 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/ifrs-15-for-the-

Scanned with OKEN Scanner

contrac_US/chapter_3_identifyin_US/34assessing_whether__US.html (Accessat: 13 Iulie, 2022)
305. PwC, 33.3 Presenting contract-related assets and liabilities, US Financial statement presentation guide 33.3, 31 Mai 2023. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_/financial_statement___18_US/Chapter-33--Revenue-and-contract-costs/33-3-Presenting-contract-related-assets-and-liabilities-ASC-606.html (Accesat: 10 Iunie, 2023)
306. Pwc, 4.2 Determining the transaction price, US Revenue guide 4.2, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_4_determinin_US/42determining_the_tr_US.html (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)
307. PwC, 4.3 Variable consideration, US Revenue guide 4.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_4_determinin_US/43variable_considera_US.html (Accessat: 23 Noiembrie, 2022)
308. PwC, 5.4 Allocating discounts, US Revenue guide 5.4, 28 Februarie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_5_allocating_US/54allocating_discoun_US.html (Accesat: 13 Decembrie 2022)
309. PwC, 6.3. Performance obligations satisfied over time, US Revenue guide 6.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_6_recognizin_US/63performance_obliga_US.html (Aceesat: 13 Noiembrie, 2022)
310. PwC, Challenges for loyalty program managers under ASC 606/IFRS 15, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/library/loyalty-program-managers-asc606-ifrs15.html (Accessat: 8 August, 2019)
311. PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf (Accessat: 3 Iulie, 2020)
312. PwC, In brief A look at current financial reporting issues. IFRS 15 for the software industry, 30 January 2019. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf .(Accesat: 21 Decembrie 2021)
313. PwC, In depth, A look at current financial reporting issue, Banking industry, December, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-banking.pdf (Accesat: 20 Septembrie 2020)
314. PwC, Making sense of a complex world Revenue recognition: principal/agent arrangements – issues for media companies under IFRS 15. Issue 12, March 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/kr/ko/industries/enm/pwc_miag_issue12_ifrs15-principal-agent.pdf (Accesat: 11 Iunie, 2020)
315. PwC, New revenue guidance- Implementation in the consumer markets industry, 29 Septembrie, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-industry-supplement.pdf (Accesat: 17 Septembrie, 2020)
316. PwC, New revenue guidance Implementation in the transportation and logistics sector, August 10, 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)
317. PwC, Oil and gas industry supplement for IFRS, In-depth- A look at current financial reporting issue, Iunie, 2016. Disponibil la adresa:

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

ANEXE

Anexa nr. A1. Lista de verificare privind asigurarea recunoaşterii veniturilor în conformitate cu cerinţele IFRS 15

Cerinţă de recunoaştere/ măsurare	Verificare DA/ NU
Această secţiune a chestionarului abordează cerinţele IFRS 15 privind contabilitatea veniturilor. Principiul de bază al IFRS 15 este că o entitate recunoaşte veniturile pentru a descrie transferul bunurilor sau serviciilor promise către clienţi într-o sumă care reflectă contravaloarea la care entitatea se aşteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii.	
Textul de mai jos se bazează pe cerinţele IFRS 15. Utilizatorii ar trebui, de asemenea, să se familiarizeze cu Exemplele ilustrative care însoţesc IFRS 15.	
IFRS 15 intră în vigoare pentru perioadele anuale care încep la sau după 1 ianuarie 2018.	
IFRS 15 înlocuieşte: IAS 11 Contracte de construcţie; IAS 18 Venituri;IFRIC 13 Programe de fidelizare a clienţilor;IFRIC 15 Acorduri pentru construirea de bunuri imobiliare;IFRIC 18 Transferuri de active de la clienţi şi -SIC-31 Venituri — Tranzacţii de barter care implică servicii de publicitate."	
Lista de verificare IFRS 15 este organizată urmând în primul rând modelul în 5 paşi pentru recunoaşterea veniturilor: Pasul 1: Identificaţi contractul cu un client: Pasul 2: Identificaţi obligaţiile de performanţă din contract; Pasul 3: Determinaţi preţul tranzacţiei; Pasul 4: Alocaţi preţul tranzacţiei obligaţiei de execuţie din contract şi Pasul 5: Recunoaşteţi venitul atunci când (sau pe măsură ce) entitatea îndeplineşte o obligaţie de performanţă"	
În plus, lista de verificare include secţiuni separate privind: acorduri de răscumpărare; aranjamente de transport; aranjamente de facturare şi deţinere; modificări de contract; licenţiere şi costurile contractului.	
Cerinţă de recunoaştere/măsurare	
A aplicat entitatea prezentul standard unui contract (altul decât un contract enumerat la paragraful 5) numai dacă contrapartea la contract este un client?	
Are entitatea un contract cu un client care intră parţial în domeniul de aplicare al prezentului standard şi parţial în domeniul de aplicare al altor standarde enumerate la punctul 5?	
TRANZIŢIE	
Entitatea aplică IFRS 15 pentru prima dată?	
A aplicat entitatea prezentul Standard folosind una dintre următoarele două metode acceptabile? a) retroactiv la fiecare perioadă anterioară de raportare prezentată în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori, sub rezerva măsurilor de la paragraful C5; sau b) retroactiv cu efectul cumulativ al aplicării iniţiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării iniţiale în conformitate cu paragrafele C7-C8."	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu paragraful C3 litera (a)?	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu paragraful C3 litera (b)?	
A recunoscut entitatea efectul cumulativ al aplicării iniţiale a prezentului standard ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) al perioadei de raportare anuală care include data aplicării iniţiale? Conform acestei metode de tranziţie, o entitate poate alege să aplice prezentul standard retroactiv numai contractelor care nu sunt contracte finalizate la data aplicării iniţiale (de exemplu, 1 ianuarie 2018 pentru o entitate cu un sfârşit de an la 31 decembrie).	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu paragraful C3 litera (b)?	
A ales entitatea să aplice oricare dintre măsurile practice descrise în paragraful C5 litera (c), fie: (a) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de începutul celei mai vechi perioade prezentate; sau	

(b) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de data aplicării inițiale.	
A aplicat entitatea acest procedeu practic în mod consecvent tuturor contractelor și a dezvăluit informațiile cerute de punctul C6?	
A aplicat entitatea clarificări la IFRS 15 (a se vedea paragraful C1B) retroactiv în conformitate cu IAS 8?	
În aplicarea retroactivă a amendamentelor, a aplicat entitatea modificările ca și cum ar fi fost incluse în IFRS 15 la data aplicării inițiale?	
Nu a aplicat entitatea modificările la perioadele de raportare sau la contractele cărora nu li se aplică cerințele IFRS 15 în conformitate cu paragrafele C2-C8?	
PASUL 1 – Identificați contractul (contractele) cu un client	
A identificat entitatea un contract cu un client, așa cum este definit în IFRS 15?	
A analizat entitatea dacă contractul creează drepturi și obligații executorii?	
A aplicat entitatea prezentul Standard pe durata contractului (adică perioada contractuală) în care părțile la contract au drepturi și obligații executorii actuale?	
A aplicat entitatea acest standard numai atunci când există un contract?	
A contabilizat entitatea un contract cu un client care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard numai atunci când toate criteriile următoare au fost îndeplinite?	
a) părțile la contract au aprobat contractul (în scris, verbal sau în conformitate cu alte practici comerciale obișnuite) și s-au angajat să își îndeplinească obligațiile respective;	
b) entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți cu privire la bunurile sau serviciile ce urmează a fi transferate;	
c) entitatea poate identifica termenele de plată pentru bunurile sau serviciile ce urmează a fi transferate;	
d) contractul are substanță comercială (adică riscul, momentul sau valoarea viitoarelor fluxuri de numerar ale entității se așteaptă să se modifice ca urmare a contractului); și	
e) este probabil ca entitatea să încaseze contravaloarea la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor care vor fi transferate clientului. Atunci când evaluează dacă recuperabilitatea unei sume a contraprestației este probabilă, o entitate trebuie să ia în considerare numai capacitatea și intenția clientului de a plăti acea sumă a contraprestației atunci când este datorată.	
Are entitatea contracte pentru care nu au fost îndeplinite criteriile de la punctul 9?	
Combinație de contracte (a se vedea secțiunea separată de mai jos pentru modificările contractului)	
Are entitatea 2 sau mai multe contracte care sunt încheiate în același timp sau aproape în același timp cu același client?	
PASUL 2- Identificarea obligațiilor de performanță	
A evaluat entitatea la începutul contractului bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un client?	
A identificat entitatea ca obligație de execuție fiecare promisiune de a-l transfera clientului, conform prevederilor a) sau b) de mai jos? a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) care este distinct; sau b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în mod substanțial aceleași și care au același model de transfer către client (a se vedea paragraful 23).	
A identificat entitatea toate obligațiile de performanță incluse în contract?	
A inclus entitatea doar acele activități pe care entitatea trebuie să le întreprindă pentru a transfera un bun sau serviciu unui client?	
Determinarea dacă bunurile sau serviciile sunt distinctive"	
Sunt îndeplinite ambele criterii de mai jos pentru a concluziona că bunurile sau serviciile sunt distincte?	
a) clientul poate beneficia de bunul sau serviciul fie singur, fie împreună cu alte resurse care sunt ușor disponibile clientului (adică bunul sau serviciul poate fi distinct); și	
b) promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul către client este identificabilă separat de alte promisiuni din contract (adică promisiunea de a transfera bunul sau serviciul este distinctă în contextul contractului).	

Scanned with OKEN Scanner

Dacă un bun sau serviciu promis nu este distinct, a combinat entitatea acel bun sau serviciu cu alte bunuri sau servicii promise până când identifică un pachet de bunuri sau servicii care este distinct? În unele cazuri, aceasta ar duce la contabilizarea entității pentru toate bunurile sau serviciile promise într-un contract ca o singură obligație de execuție."	
Garanții	
Are entitatea un contract prin care un client poate returna un produs defecte în schimbul unui produs funcțional?	
A contabilizat entitatea garanția promisă ca o obligație de execuție în conformitate cu punctele 22-30 și a alocat o parte din prețul tranzacției respectivei obligații de execuție în conformitate cu paragrafele 73-86 atunci când un client are opțiunea de a achiziționa o garanție separat? de exemplu, deoarece garanția este prețată sau se negociază separat)?	
A contabilizat entitatea garanția în conformitate cu IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente dacă un client nu are opțiunea de a achiziționa o garanție separat, cu excepția cazului în care garanția promisă, sau o parte din garanția promisă, oferă clientului o serviciu pe lângă asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite?	
La evaluarea dacă o garanție oferă unui client un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite, entitatea a luat în considerare factori precum: a) Dacă garanția este cerută de lege – dacă entitatea este obligată prin lege să furnizeze o garanție, existența acelei legi indică faptul că garanția promisă nu este o obligație de executare, deoarece astfel de cerințe există de obicei pentru a proteja clienții de riscul de cumpărare. produse defecte. b) Durata perioadei de acoperire a garanției - cu cât perioada de acoperire este mai lungă, cu atât este mai probabil ca garanția promisă să fie o obligație de performanță, deoarece este mai probabil să furnizeze un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă condițiile convenite. dupa specificatii. c) Natura sarcinilor pe care entitatea promite să le îndeplinească — dacă este necesar ca o entitate să îndeplinească sarcini specificate pentru a oferi asigurarea că un produs respectă specificațiile convenite (de exemplu, un serviciu de retur pentru un produs defect), atunci aceste sarcini probabil nu dau naștere unei obligații de executare?	
A alocat entitatea prețul tranzacției produsului și serviciului dacă o garanție sau o parte a unei garanții oferă unui client un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite? Dacă o entitate promite atât o garanție de tip asigurare, cât și o garanție de tip serviciu, dar nu le poate contabiliza în mod rezonabil separat, entitatea trebuie să contabilizeze ambele garanții împreună ca o singură obligație de execuție.	
Opțiuni pentru clienți pentru bunuri sau servicii suplimentare	
Oferă entitatea unui client opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare ca urmare a unui contract cu un client?	
Considerente principal versus agent	
Este o altă parte implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client?	
Taxe inițiale nerambursabile (și unele costuri aferente)	
Entitatea percepe unui client o taxă inițială nerambursabilă la sau aproape de începerea contractului?	
PASUL 3- Determinarea prețului tranzacției	
A determinat entitatea prețul tranzacției luând în considerare termenii contractului și practicile sale comerciale obișnuite?	
A exclus entitatea din prețul tranzacției sumele colectate în numele unor terți (de exemplu, unele taxe pe vânzări)?	
A recunoscut entitatea ca venit valoarea prețului tranzacției care este alocat acelei obligații de execuție atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de execuție este îndeplinită?	
În scopul determinării prețului tranzacției, a presupus entitatea că bunurile sau serviciile vor fi transferate clientului așa cum a promis în conformitate cu contractul existent și că contractul nu va fi anulat, reînnoit sau modificat?	
Considerații variabile	

Scanned with OKEN Scanner

A luat entitatea în considerare la determinarea preţului tranzacţiei efectul contraprestaţiei variabile? (a se vedea punctele 50-55 şi 59);	
Vanzare cu drept de retur	
A transferat entitatea controlul asupra unui produs unui client şi, de asemenea, i-a acordat clientului dreptul de a returna produsul din diverse motive (cum ar fi nemulţumirea faţă de produs) şi de a primi orice combinaţie dintre următoarele: a) o rambursare totală sau parţială a oricărei contraprestaţii plătite; b) un credit care poate fi aplicat asupra sumelor datorate, sau care vor fi datorate, entităţii; şi c) alt produs în schimb?	
A recunoscut entitatea toate următoarele pentru a contabiliza transferul de produse cu drept de retur (şi pentru unele servicii care sunt furnizate sub rezerva unei rambursări)?	
a) venituri pentru produsele transferate în valoarea contraprestaţiei la care entitatea se aşteaptă să aibă dreptul (prin urmare, veniturile nu ar fi recunoscute pentru produsele preconizate a fi returnate);"	
b) o obligaţie de rambursare; şi	
c) un activ (şi ajustarea corespunzătoare a costului vânzărilor) pentru dreptul său de a recupera produse de la clienţi la stingerea obligaţiei de rambursare.	
A aplicat entitatea cerinţele de la punctele 47–72 (inclusiv cerinţele de constrângere a estimărilor contraprestaţiei variabile din punctele 56–58) pentru a determina valoarea contraprestaţiei la care se aşteaptă să aibă dreptul (adică, excluzând produsele preconizate a fi returnate?)?	
A recunoscut entitatea ca o datorie de rambursare (spre deosebire de venit) pentru orice sumă primită (sau de primit) pentru care o entitate nu se aşteaptă să aibă dreptul atunci când a transferat produse către clienţi?	
A actualizat entitatea la sfârşitul fiecărei perioade de raportare, evaluarea sumelor pentru care se aşteaptă să aibă dreptul în schimbul produselor transferate şi a făcut o modificare corespunzătoare a preţului tranzacţiei şi, prin urmare, a sumei veniturilor recunoscute?	
A actualizat entitatea măsurarea datoriei de rambursare la sfârşitul fiecărei perioade de raportare pentru modificările aşteptărilor cu privire la valoarea rambursărilor şi a recunoscut ajustările corespunzătoare drept venit (sau reduceri ale veniturilor)?	
A actualizat entitatea măsurarea activului care decurge din modificările aşteptărilor cu privire la produsele care urmează să fie returnate la sfârşitul fiecărei perioade de raportare?	
Entitatea a măsurat iniţial un activ recunoscut pentru dreptul unei entităţi de a recupera produse de la un client la stingerea unei datorii de rambursare prin referire la valoarea contabilă anterioară a produsului (de exemplu, stocul) minus orice costuri aşteptate pentru recuperarea acelor produse (inclusiv potenţialele? scăderi ale valorii către entitatea produselor returnate)?	
Reevaluarea consideraţiei variabilei	
A actualizat entitatea preţul estimat al tranzacţiei (inclusiv actualizarea evaluării asupra faptului că o estimare a contraprestaţiei variabile este constrânsă) la sfârşitul fiecărei perioade de raportare?	
A luat entitatea în considerare, la determinarea preţului tranzacţiei, efectul constrângerii estimărilor contraprestaţiei variabile? (a se vedea punctele 56–58);	
Include entitatea în preţul tranzacţiei o parte sau întreaga sumă a contraprestaţiei variabile estimată în conformitate cu punctul 53 numai în măsura în care este foarte probabil ca o inversare semnificativă a valorii veniturilor cumulate recunoscute să nu aibă loc atunci când incertitudinea asociată cu consideraţia variabilă se rezolvă ulterior?	
A luat entitatea în considerare atât probabilitatea, cât şi amploarea inversării veniturilor pentru a evalua dacă este foarte probabil ca o inversare semnificativă a valorii veniturilor cumulate recunoscute să nu aibă loc odată ce incertitudinea legată de contravaloarea variabilă este rezolvată ulterior?	
A aplicat entitatea punctul B63 pentru a contabiliza contraprestaţia sub forma unei redevenţe bazate pe vânzări sau pe utilizare, care este promisă în schimbul unei licenţe de proprietate intelectuală?	
Componente semnificative de finanţare	
A luat entitatea în considerare la determinarea preţului tranzacţiei efectul existenţei unei componente semnificative de finanţare în contract? (a se vedea punctele 60-65);	
Consideraţii fără numerar	
A primit contraprestaţia într-o altă formă decât în numerar? (a se vedea punctele 66-69)	

Scanned with OKEN Scanner

Contribuie clientul cu bunuri sau servicii (de exemplu, materiale, echipamente sau manoperă) pentru a facilita îndeplinirea contractului de către o entitate?	
Considerații plătibile unui client	
A luat entitatea în considerare la determinarea prețului tranzacției efectul contraprestației plătibile unui client? (a se vedea punctele 70–72).	
Este contraprestația plătibilă unui client o plată pentru un bun sau serviciu distinct de la client?	
Drepturile neexercitate ale clienților	
A primit entitatea o plată anticipată de la un client?	
A recunoscut entitatea o datorie contractuală în valoarea plății anticipate pentru obligația sa de executare de a transfera sau de a fi pregătită să transfere bunuri sau servicii în viitor?	
A derecunoscut entitatea acea datorie contractuală (și recunoaște veniturile) atunci când transferă acele bunuri sau servicii și, prin urmare, își satisface obligația de performanță?	
Pentru orice contraprestație primită care este atribuibilă drepturilor neexercitate ale unui client pentru care entitatea este obligată să le remite unei alte părți, de exemplu, unei entități guvernamentale în conformitate cu legile aplicabile privind proprietatea nerevendicată, entitatea a recunoscut o datorie (spre deosebire de venit) ?	
Se așteaptă entitatea să aibă dreptul la o sumă de încălcare într-o datorie contractuală?	
PASUL 4- Alocarea prețului tranzacției obligațiilor de performanță	
A alocat entitatea prețul tranzacției fiecărei obligații de performanță identificate în contract pe o bază de preț de vânzare relativ independent, în conformitate cu punctele 76–80, cu excepția cazurilor specificate în paragrafele 81–83 (pentru alocarea reducerilor) și punctele 84–? 86 (pentru alocarea contraprestației care include sume variabile)?	
A alocat entitatea prețul tranzacției fiecărei obligații de performanță pe baza prețului de vânzare de sine stătător, determinând prețul de vânzare de sine stătător la începutul contractului al bunului sau serviciului distinct care stă la baza fiecărei obligații de performanță din contract și a alocat prețul tranzacției în proporțional cu acele prețuri de vânzare de sine stătătoare?	
Dacă entitatea a concluzionat că prețul de vânzare independent este observabil direct, a fost utilizat acest preț?	
A concluzionat entitatea că prețul de vânzare de sine stătător nu este observabil direct?	
Alocarea unei reduceri	
A alocat entitatea o reducere proporțional cu toate obligațiile de execuție din contract, cu excepția cazului în care o entitate are dovezi observabile în conformitate cu punctul 82 că întreaga reducere se referă doar la una sau mai multe, dar nu la toate, obligațiile de execuție dintr-un contract?	
A alocat entitatea o reducere în întregime uneia sau mai multor obligații de performanță, dar nu tuturor, în contract dacă sunt îndeplinite toate criteriile de mai jos?	
a) entitatea vinde în mod regulat fiecare bun sau serviciu distinct (sau fiecare pachet de bunuri sau servicii distincte) din contract, în mod independent;	
b) entitatea vinde, de asemenea, în mod regulat, individual, un pachet (sau pachete) din unele dintre acele bunuri sau servicii distincte cu o reducere față de prețurile de vânzare de sine stătătoare ale bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet; și	
c) discountul atribuibil fiecărui pachet de bunuri sau servicii descris la paragraful 82 litera (b) este în mod substanțial același cu reducerea din contract și o analiză a bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet furnizează dovezi observabile ale obligației de executare (sau de performanță). obligații) căruia îi aparține întreaga reducere din contract.	
Dacă o reducere este alocată în întregime uneia sau mai multor obligații de execuție din contract în conformitate cu punctul 82, a alocat entitatea reducerea înainte de a utiliza abordarea reziduală pentru a estima prețul de vânzare independent al unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 79 (c)?	
Alocarea contravalorii variabile	
O contraprestație variabilă care este promisă într-un contract a fost atribuită întregului contract sau unei anumite părți a contractului, cum ar fi oricare dintre următoarele?	

Scanned with OKEN Scanner

a) una sau mai multe, dar nu toate, obligațiile de performanță din contract (de exemplu, un bonus poate fi condiționat de transferul unei entități a unui bun sau serviciu promis într-o anumită perioadă de timp); sau	
b) unul sau mai multe, dar nu toate, bunuri sau servicii distincte promise într-o serie de bunuri sau servicii distincte care fac parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu paragraful 22 litera (b) (de exemplu, contraprestația promisă pentru al doilea an). a unui contract de servicii de curățenie pe doi ani va crește pe baza mișcărilor unui indice de inflație specificat).	
A alocat entitatea o sumă variabilă (și modificările ulterioare ale acelei sume) în întregime unei obligații de execuție sau unui bun sau serviciu distinct care face parte dintr-o singură obligație de execuție în conformitate cu paragraful 22 litera (b), dacă ambele criterii de mai jos sunt întâlniți?	
a) termenii unei plăți variabile se referă în mod specific la eforturile entității de a îndeplini obligația de performanță sau de a transfera bunul sau serviciul distinct (sau la un rezultat specific din îndeplinirea obligației de performanță sau transferul bunului sau serviciului distinct); și	
b) alocarea sumei variabile a contraprestației în întregime obligației de execuție sau bunului sau serviciului distinct este în concordanță cu obiectivul de alocare de la punctul 73 atunci când se iau în considerare toate obligațiile de execuție și termenii de plată din contract.	
A aplicat entitatea cerințele de alocare de la punctele 73-83 pentru a aloca suma rămasă din prețul tranzacției care nu îndeplinește criteriile de la punctul 85?	
Modificări ale prețului tranzacției	
S-a modificat prețul tranzacției după încheierea contractului?	
PASUL 5-Recunoașteți venitul atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de performanță este îndeplinită	
A recunoscut entitatea venit atunci când (sau pe măsură ce) entitatea îndeplinește o obligație de performanță prin transferul unui bun sau serviciu promis (adică un activ) unui client?	
A stabilit entitatea că a transferat un activ unui client atunci când (sau pe măsură ce acesta obține controlul asupra activului respectiv?	
A stabilit entitatea, pentru fiecare obligație de executare, în conformitate cu punctele 22–30 la începutul contractului dacă îndeplinește obligația de executare în timp (în conformitate cu punctele 35–37) sau îndeplinește obligația de executare la un moment dat (în conformitate cu cu paragraful 38)?	
Pentru a evalua dacă un client obține controlul asupra unui activ, a luat entitatea în considerare vreun acord de răscumpărare a activului (a se vedea punctele B64-B76)?	
Obligații de performanță îndeplinite în timp	
A stabilit entitatea că transferă controlul asupra unui bun sau serviciu în timp și, prin urmare, satisface o obligație de performanță și recunoaște venituri în timp, dacă unul dintre următoarele criterii este îndeplinit?	
a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de performanța entității pe măsură ce entitatea efectuează (a se vedea paragrafele B3-B4);	
b) performanța entității creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, lucrări în curs) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit (a se vedea paragraful B5); sau	
c) performanța entității nu creează un activ cu o utilizare alternativă a entității (a se vedea punctul 36), iar entitatea are un drept executoriu la plată pentru performanța realizată până în prezent (a se vedea punctul 37).	
A făcut entitatea evaluarea dacă un activ are o utilizare alternativă față de entitate la începutul contractului?	
După începerea contractului, nu a actualizat entitatea evaluarea utilizării alternative a unui activ, cu excepția cazului în care părțile la contract aprobă o modificare a contractului care modifică în mod substanțial obligația de execuție? (Paragrafele B6-B8 oferă îndrumări pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă la o entitate)	
În evaluarea dacă un client primește și consumă simultan beneficiile din performanța entității pe măsură ce entitatea realizează, a determinat entitatea dacă o obligație de performanță este îndeplinită în timp dacă a determinat că o altă entitate nu ar trebui să reefecteze în mod substanțial munca pe care entitatea le-a îndeplinit până în prezent dacă acea altă entitate ar fi îndeplinit obligația de performanță rămasă față de client?	
Pentru a determina dacă o altă entitate nu ar trebui să re-efectueze în mod substanțial munca pe care entitatea a finalizat-o până în prezent, a stabilit entitatea dacă a făcut ambele ipoteze de mai jos?	

Scanned with OKEN Scanner

a) să nu ia în considerare potenţialele restricţii contractuale sau limitări practice care altfel ar împiedica entitatea să transfere obligaţia de performanţă rămasă către o altă entitate; şi	
b) să presupună că o altă entitate care îndeplineşte restul obligaţiei de performanţă nu ar beneficia de niciun activ care este controlat în prezent de entitate şi care ar rămâne controlat de entitate dacă obligaţia de performanţă ar fi transferată unei alte entităţi.	
Pentru a determina dacă un client controlează un activ pe măsură ce acesta este creat sau îmbunătăţit în conformitate cu punctul 35 litera (b), a aplicat entitatea cerinţele de control de la punctele 31-34 şi 38?	
A luat entitatea în considerare efectele restricţiilor contractuale şi ale limitărilor practice asupra capacităţii entităţii de a direcţiona cu uşurinţă acel activ pentru o altă utilizare, cum ar fi vânzarea unui alt client?	
Pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă faţă de o entitate în conformitate cu punctul 36, a luat entitatea în considerare efectele restricţiilor contractuale şi ale limitărilor practice asupra capacităţii entităţii de a direcţiona cu uşurinţă acel activ pentru o altă utilizare, cum ar fi vânzarea lui către un alt client?	
Pentru a determina dacă activul nu are o utilizare alternativă pentru entitate, a determinat entitatea dacă o restricţie contractuală asupra capacităţii unei entităţi de a direcţiona un activ pentru o altă utilizare este substanţială?	
A evaluat entitatea dacă are un drept executoriu la plată pentru prestaţia realizată până în prezent în conformitate cu punctul 35c)?	
A luat entitatea în considerare îndrumările din paragrafele B9–B13 pentru evaluarea existenţei şi caracterului executoriu al unui drept la plată şi dacă dreptul la plată al unei entităţi i-ar permite entităţii să fie plătită pentru performanţa sa realizată până în prezent?	
Pentru a evalua dacă entitatea are dreptul la plata pentru prestaţia finalizată până în prezent, a luat entitatea în considerare dacă ar avea un drept executoriu de a cere sau de a reţine plata pentru prestaţia finalizată până în prezent, dacă contractul ar fi reziliat înainte de finalizare din alte motive decât nerespectarea entităţii conform promisiunii?	
La evaluarea existenţei şi caracterului executoriu al unui drept la plată pentru prestaţia încheiată până în prezent, a luat entitatea în considerare termenii contractuali, precum şi orice legislaţie sau precedent legal care ar putea completa sau anula acelor termeni contractuali?	
Măsurarea progresului către îndeplinirea completă a unei obligaţii de performanţă	
A aplicat entitatea o singură metodă de măsurare a progresului pentru fiecare obligaţie de performanţă îndeplinită în timp şi a aplicat acea metodă în mod consecvent la obligaţii de performanţă similare şi în circumstanţe similare?	
Şi-a reevaluat entitatea progresul către îndeplinirea completă a unei obligaţii de performanţă îndeplinită în timp la sfârşitul fiecărei perioade de raportare?	
A selectat entitatea o metodă adecvată de măsurare a progresului?	
La determinarea metodei adecvate de măsurare a progresului, a luat entitatea în considerare natura bunului sau serviciului pe care entitatea a promis să-l transfere clientului?	
În evaluarea aplicării unei metode de rezultate pentru a-şi măsura progresul, a luat entitatea în considerare dacă rezultatul selectat ar descrie fidel performanţa entităţii în vederea îndeplinirii deplină a obligaţiei de performanţă?	
Are entitatea dreptul la o contraprestaţie de la un client într-o sumă care corespunde direct cu valoarea pentru client a performanţei entităţii realizate până în prezent (de exemplu, un contract de servicii în care o entitate facturează o sumă fixă pentru fiecare oră de serviciu? furnizat)?	
Obligaţia de executare îndeplinită la un moment dat	
A concluzionat entitatea că nu îndeplineşte obligaţia de executare în timp în conformitate cu punctele 35-37 şi, în consecinţă, satisface obligaţia de executare la un moment dat?	
A determinat entitatea momentul în care un client obţine controlul asupra unui activ promis şi entitatea îndeplineşte o obligaţie de executare, luând în considerare cerinţele de control de la punctele 31-34?	
A analizat entitatea dacă există vreunul dintre următorii indicatori de transfer de control?	
a) Entitatea are un drept actual la plată pentru activ – dacă un client este în prezent obligat să plătească pentru un activ, atunci aceasta poate indica faptul că clientul a obţinut capacitatea de a direcţiona utilizarea şi de a obţine în mod substanţial toate beneficiile rămase din, activul în schimb.	

Scanned with OKEN Scanner

b) Clientul are un titlu legal asupra activului – titlul legal poate indica care parte la un contract are capacitatea de a direcționa utilizarea unui activ și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta sau de a restricționa accesul altor entități; la aceste beneficii. Prin urmare, transferul titlului legal al unui activ poate indica faptul că clientul a obținut controlul asupra activului. Dacă o entitate își păstrează titlul legal doar ca protecție împotriva neplată a clientului, acele drepturi ale entității nu ar împiedica clientului să obțină controlul asupra unui activ.	
c) Entitatea a transferat posesia fizică a activului — posesia fizică de către client a unui activ poate indica faptul că clientul are capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta sau de a restricționa accesul altor entități la aceste beneficii. Cu toate acestea, posesia fizică poate să nu coincidă cu controlul unui bun. De exemplu, în unele contracte de răscumpărare și în unele acorduri de consignație, un client sau destinatar poate deține posesia fizică a unui activ pe care entitatea îl controlează. În schimb, în unele acorduri de facturare și reținere, entitatea poate deține posesia fizică a unui activ pe care clientul îl controlează. Paragrafele B64–B76, B77–B78 și B79–B82 oferă îndrumări privind contabilizarea contractelor de răscumpărare, a acordurilor de consignație și, respectiv, a acordurilor de facturare și reținere.	
d) Clientul are riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului - transferul riscurilor și beneficiilor semnificative ale dreptului de proprietate asupra unui activ către client poate indica faptul că clientul a obținut capacitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din activ. Cu toate acestea, atunci când evaluează riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ promis, o entitate trebuie să excludă orice risc care da naștere la o obligație de performanță separată în plus față de obligația de performanță de a transfera activul De exemplu, o entitate poate să fi transferat controlul asupra unui activ unui client, dar nu și-a îndeplinit încă o obligație suplimentară de performanță de a furniza servicii de întreținere aferente activului transferat.	
Prevederi de acceptare a clientului:	
e) Clientul a acceptat activul — acceptarea de către client a unui activ poate indica faptul că a obținut capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta. Pentru a evalua efectul unei clauze contractuale de acceptare a clientului asupra momentului în care controlul asupra unui activ este transferat, o entitate trebuie să ia în considerare îndrumările din punctele B83–B86.	
A încheiat entitatea un contract de răscumpărare cu clientul său?	
Aranjamentele de expediere	
A încheiat entitatea un acord de transport cu clientul său?	
Aranjamente Bill and Hold	
A încheiat entitatea un acord de facturare și deținere cu clientul său?	
Modificări contract	
A fost modificat vreunul dintre contracte?	
Licențiere	
A acordat entitatea o licență unui client?	
Costuri suplimentare pentru obținerea unui contract	
A suportat entitatea costuri pentru obținerea unui contract cu un client pe care nu le-ar fi suportat dacă contractul nu ar fi fost obținut (de exemplu, un comision de vânzare)?	

Sursa: Elaborat în baza Deloitte, Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15, March 2018

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. A2. Chestionar privind implementarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari

Informații generale privind entitățile chestionate

* Indică o întrebare obligatorie

1. În ce industrie activează entitatea? *

- ◯ Telecomunicații
- ◯ Construcții
- ◯ Servicii IT
- ◯ Producție alimentară Servicii
- ◯ bancare

2. Entitatea se consideră de interes public, așa cum descrie Legea Contabilității?

Marchează un singur oval.

- ◯ Da
- ◯ Nu

3. Care este valoarea cifrei de afaceri a entității în anul 2018 (mii lei)? *

Marchează un singur oval.

- ◯ 200.000-800.000
- ◯ 800.001-1.400.000
- ◯ 1.400.01 și mai mult

4. Care este valoarea activelor entității la 31 Decembrie 2018 (mii lei)? *

Marchează un singur oval.

- ◯ 200.000-5.200.000
- ◯ 5.200.001-10.200.000
- ◯ 10.200.001 și mai mult

5. Care este valoarea Capitalului Propriu al entității la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?

Marchează un singur oval.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

- 2.000-500.000
- 500.001-1.000.000
- 1.000.001 şi mai mult

6. Care este valoarea datoriilor entităţii la 31 Decembrie 2018 (mii lei)? *

Marchează un singur oval.

- 100.000-1.000.000
- 1.000.001-10.000.000
- 10.000.001 şi mai mult

7. Care este valoarea creanţelor imobilizate la 31 Decembrie 2018 (mii lei)? *

Marchează un singur oval.

- 500-100.000
- 100.001-1.000.000
- 1.000.001 şi mai mult

8. Care este valoarea creanţelor curente la 31 Decembrie 2018 (mii lei)? *

Marchează un singur oval.

- 100.000-1.000.000
- 1.000.001-5.000.000
- 5.000.001 şi mai mult

9. Tipul de bursă la care este cotată entitatea? *

Marchează un singur oval.

- categoria 1
- categoria 2

10. Care este cota pe care o deţine entitatea în industria din care face parte pe piaţa locală?

Marchează un singur oval.

- 5%-25%
- 25%-50%
- 50% şi mai mult

Întrebări specifice aplicabilității IFRS 15 în entitățile din România şi RepublicaMoldova

11. A aplicat entitatea acest standard pentru cel puțin un contract cu clienții, cu excepția celor specificate în paragraful 5 al standardului?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu

12. Entitatea deține contracte cu clienții care parțial sunt în scopul și parțial în afara scopului IFRS 15?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

13. Entitatea a ales să aplice retroactiv prezentul standard în conformitate cu punctul C3 (a) (retroactiv pentru fiecare perioadă trecută)?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

14. Entitatea a ales să aplice retroactiv prezentul standard în conformitate cu punctul C3 (b) (retroactiv cu efect cumulativ pentru toate perioadele trecute)?

Marchează un singur oval.

- Da
-

Scanned with OKEN Scanner

Nu

N/A

15. A identificat entitatea un contract cu un client astfel cum este definit în IFRS 15?
Marchează un singur oval.

Da

Nu

N/A

16. A identificat entitatea un contract în care să existe mai multe bunuri/ servicii distincte?
Marchează un singur oval.

Da

Nu

N/A

17. Are entitatea un contract în care un client poate returna un produs defect în schimbul unui produs funcțional?
Marchează un singur oval.

Da

Nu

N/A

18. Entitatea acordă unui client opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare ca rezultat al unui contract cu un client?
Marchează un singur oval.

Da

Nu

N/A

19. Este o altă entitate implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client?
Marchează un singur oval.

Da

Nu

N/A

20. Entitatea percepe unui client o taxă nerambursabilă la (sau aproape de) încheierea unui contract?

Scanned with OKEN Scanner

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

21. Entitatea a primit o plată în avans de la un client? *

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

22. Entitatea a concluzionat că preţul de vânzare autonom nu poate fi observat în mod direct?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

23. A fost schimbat preţul tranzacţiei după începerea contractului?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

24. Cea mai mare parte a veniturilor aferente aceluiaşi contract sunt recunoscute în decursul mai multor perioade contabile?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu
- *N/A*

25. Cea mai mare parte a veniturilor aferente aceluiaşi contract sunt recunoscute într-o singură perioadă contabilă?

Marchează un singur oval.

- Da
- Nu

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

N/A

26. Entitatea deține contracte cu clienții în care sunt stipulate opțiunile de a oferi discount-uri?
Marchează un singur oval.

Da
Nu
N/A

27. În determinarea metodei adecvate pentru măsurarea progresului, entitatea a luat în considerare natura bunului sau a serviciului pe care entitatea a promis să le transfere clientului?
Marchează un singur oval.

Da
Nu
N/A

28. Entitatea a alocat o reducere proporțională pentru toate obligațiile de performanță din contract?
Marchează un singur oval.

Da
Nu
N/A

29. Entitatea a luat în considerare, în determinarea prețului tranzacției, efectul unei valori variabile?
Marchează un singur oval.

Da
Nu
N/A

30. A primit entitatea o contraprestație într-o altă formă decât numerarul?
Marchează un singur oval.

Da
Nu
N/A

Anexa nr. A3. Chestionar privind implementarea IFRS 15 din perspectiva auditorilor externi

1. În ce industrii activează entitățile la care sunteți implicați mai mult în misiunile *de audit extern? *(1=Telecomunicații, 2=Construcții, 3=Servicii IT, 4=Producție alimentară, 5=Servicii bancare)*

Marchează un singur oval.

1 ⬭
2 ⬭
3 ⬭
4 ⬭
5 ⬭

2. În ce domenii majore sau specifice au existat oportunități de discreție prin interpretare sau judecată în cadrul IAS 11, IAS 18, din perspectiva dumneavoastră? *(1=Telecom, 2=Construcții, 3=Servicii IT, 4=Producție alimentară, 5=Servicii bancare)*

Marchează un singur oval.

1 ⬭
2 ⬭
3 ⬭
4 ⬭
5 ⬭

3. Studiile anterioare definesc determinarea prețului tranzacției pentru o obligație de performanță, componentele de finanțare, separarea obligațiilor de performanță și alocarea respectivă a prețului tranzacției

Scanned with OKEN Scanner

drept provocări tehnice majore conform IFRS 15. În ce măsură vedeți potențialul de interpretare și judecată în acele zone? *(1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarteextinsă)*

Marchează un singur oval.

1 ⬭
2 ⬭
3 ⬭
4 ⬭
5 ⬭

4. În ce măsură ați adăuga alte domenii critice ale IFRS 15 cu privire la interpretarea și raționamentul major? *(1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)*

Marchează un singur oval.

1 ⬭
2 ⬭
3 ⬭
4 ⬭
5 ⬭

5. Studiile anterioare arată că expresiile de probabilitate și incertitudine în combinație cu diferite limbi și traduceri pot duce la 375 diferite interpretări în cursul interpretării standardelor de contabilitate. În ce măsură considerați acest subiect ca fiind relevant în cadrul standardelor IFRS în general? *(1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)*

Scanned with OKEN Scanner

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

6. În ce măsură IFRS 15 utilizează expresii de probabilitate şi incertitudine în problemele majore şi cum pot acestea să conducă la interpretări diferite? *(1-5,1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)*

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

7. Aţi putea să evaluaţi dacă IFRS 15 ar putea fi un instrument de manipulare a rezultatelor intenţionate de raportare?*(1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- înmăsură foarte extinsă).*

Scanned with OKEN Scanner

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

8. Care este nivelul de discreție posibil conform IFRS 15 în comparație cu IAS 11, IAS 18 și interpretările aferente? *(1-5, 1 fiind nivel foarte scăzut, 5 fiind nivelfoarte înalt)*

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

9. Aveți experiență de companii care implementează măsuri specifice pentru a folosi discreția conform IFRS 15? *(1-5, 1 fiind foarte puține, 5 fiind foarte multe)*

Scanned with OKEN Scanner

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

10. Companiile modifică în mod specific contractele sau contractele standard? *(1-5, 1 fiind foarte rar, 5 fiind foarte des)*

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

11. Există multe opțiuni conform IFRS 15 pentru a modifica contractele în favoarea companiei? *(1-5, 1 fiind foarte puține, 5 fiind foarte multe).*

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

Scanned with OKEN Scanner

12. Cum sunt ilustrate și documentate în mod transparent interpretările și raționamentul profesional conform IFRS 15? *(1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)*

1 ○
2 ○
3 ○
4 ○
5 ○

13. În ce măsură judecățile sau interpretările majore conform IFRS 15 sunt efectuate sau documentate în sistemele IT? *(1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)*

1 ○
2 ○
3 ○
4 ○
5 ○

14. În ce măsură raționamentele sau interpretările majore conform IFRS 15 sunt controlate sau luate în considerare în cadrul sistemului de control intern? (1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)

Scanned with OKEN Scanner

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

15. Cum au fost prezentate şi întocmite în mod specific raţionamentele şi interpretările conform IFRS 15? *(1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)*

1 ○

2 ○

3 ○

4 ○

5 ○

Scanned with OKEN Scanner

Universitatea
Ştefan cel Mare
Suceava

Universitatea Ştefan cel Mare din Suceava

720229, Suceava, România
str. Universităţii nr.13
tel: 0230 216 147
0230 522 978
fax: 0230 520 080

www.usv.ro

Scanned with OKEN Scanner